



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

EXPEDIENTE N° : 15011-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 21 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup> - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003; y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Cartas N° Requerimientos N° , notificados el 7 de abril de 2005, conforme se aprecia de fojas 1689, 1833, 2189 y 2204, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, como resultado del cual se efectuaron diversos reparos, emitiéndose los siguientes valores:

❖ **Resolución de Determinación N°** de fojas 2624 a 2671, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por los siguientes reparos<sup>2</sup>:

1. Otras cargas de personal
2. Suscripciones y cotizaciones
3. Otras cargas diversas de gestión
4. Gratificaciones extraordinarias - Gerentes
5. Gratificaciones extraordinarias - Jefes
6. Gratificaciones extraordinarias SCRAP
7. Exceso de gastos en el personal de formación laboral juvenil
8. Adquisiciones de activos fijos enviados al gasto
9. Faltante de inventario
10. Transferencia a retacería
11. Reversión de ingresos no sustentados

❖ **Resoluciones de Determinación N°** de fojas 2902 a 2954, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, mediante los que se reparó el débito fiscal por retiro de bienes<sup>3</sup> y el crédito fiscal por otras cargas del personal, otros servicios, suscripciones y cotizaciones, y otras cargas diversas de gestión.

❖ **Resoluciones de Multa N°** de fojas 2673 y 2967 a 2978, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003.

<sup>1</sup> Actualmente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

<sup>2</sup> Cabe mencionar que la Administración también reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por provisión de vacaciones no devengadas y por vacaciones no pagadas dentro del plazo de presentación de la declaración jurada, los cuales no fueron impugnados por la recurrente, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

<sup>3</sup> Es preciso indicar que a su vez se reparó el débito fiscal por faltante de inventario, no fue impugnado por la recurrente, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

*[Handwritten signatures and marks]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que es del caso indicar que el 8 de marzo de 2006, la recurrente formuló recurso de reclamación contra los mencionados valores, de fojas 2853 a 2872, el que fue declarado infundado por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, de fojas 3092 a 3131, por lo que el 19 de noviembre de 2010, aquella interpuso recurso de apelación contra la referida resolución de fojas 3209 a 3237.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos efectuados y las resoluciones de multa impugnadas se encuentran arreglados a ley.

Que previamente al análisis del asunto de fondo, corresponde emitir pronunciamiento con relación a la prescripción solicitada por la recurrente.

## Prescripción

Que la recurrente mediante escrito ampliatorio del recurso de apelación formulado contra la Resolución de Intendencia N° presentado el 6 de junio de 2017, de fojas 3273 a 3275, invoca la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003; así como, en las Resoluciones de Multa N° giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el citado tributo y periodos.

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 5883-8-2016, 09028-5-2001, entre otras, que la prescripción puede oponerse: (i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) En vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que según el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>4</sup>, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que el artículo 43 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953<sup>5</sup>, disponía que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribían a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 2 y 4 del artículo 44 del citado código señalaban que el término prescriptorio se computaba desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Que el inciso a) del artículo 45 del Código Tributario, establece que la prescripción se interrumpe por la notificación de la resolución de determinación o de multa.

<sup>4</sup> Publicado el 19 de agosto de 1999.

<sup>5</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

f r / 2 9



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que por su parte, el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que la prescripción se suspende durante la tramitación de las reclamaciones y apelaciones.

Que el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981<sup>6</sup>, señalaba que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, establece que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que el inciso a) del artículo 104 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debía contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibía la notificación, así como la firma o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realizaba la notificación.

Que tratándose del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, los plazos prescriptorios son de cuatro años al verificarse que la recurrente cumplió con presentar las respectivas declaraciones juradas por los aludidos impuestos y períodos, de fojas 2191 a 2193; en ese sentido, dichos plazos se iniciaron el 1 de enero de los años 2004 y 2005, y de no mediar actos de interrupción y/o suspensión vencerían el primer día hábil de los años 2008 y 2009, respectivamente.

Que tratándose de las multas, obran a fojas 2967 a 2978 las Resoluciones de Multa N° giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, las cuales consignan como fechas de infracción el 12 de febrero, 17 de marzo, 24 de abril, 27 de mayo, 17 de junio, 23 de julio, 28 de agosto, 2 y 23 de octubre, 11 de noviembre y 11 de diciembre de 2003, y 14 de enero de 2004, por lo que atendiendo a que los plazos prescriptorios son de cuatro años, se iniciaron el 1 de enero de los años 2004 y 2005, y de no mediar actos de interrupción y/o suspensión vencerían el primer día hábil de los años 2008 y 2009.

Que de autos se tiene que por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° de fojas 2902 a 2954.

Que obran a fojas 2955 a 2966 y 2979 a 2990, las constancias de notificación de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° antes glosadas, de las cuales se aprecia que fueron notificadas el 8 de febrero de 2006, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se llevó a cabo la diligencia, de conformidad con lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que en dicha fecha se interrumpió el cómputo de los plazos prescriptorios, iniciándose uno nuevo el 9 de febrero de 2006 y de no mediar actos de interrupción y/o suspensión culminaría el 9 de febrero de 2010.

Que el 8 de marzo de 2006, la recurrente interpuso un recurso de reclamación contra los mencionados valores, de fojas 2853 a 2872, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, de fojas 3092 a 3131, notificada el 28 de octubre de 2010, de foja 3266, mediante acuse de recibo, habiendo consignado los datos de identificación y firma de la

<sup>6</sup> Publicado el 15 de marzo de 2007.

*[Firmas manuscritas]* 3 91.



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

persona con quien se llevó a cabo la diligencia, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Que con fecha 19 de noviembre de 2010, de fojas 3209 a 3238, la recurrente formuló recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° signado con el Expediente N° 15011-2010, que viene tramitándose en autos.

Que como puede apreciarse, los plazos de prescripción se encuentran suspendidos por la tramitación del presente procedimiento contencioso tributario iniciado el 8 de marzo 2006, de conformidad con el artículo 46 del Código Tributario antes glosado, por lo que, al 6 de junio de 2017, de fojas 3273 a 3275, fecha en la que la recurrente invocó la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas contenidas en las mencionadas resoluciones de determinación y resoluciones de multa, dicho plazo no había transcurrido, por lo que no procede amparar la prescripción invocada, no advirtiéndose quebrantamiento del principio de seguridad jurídica toda vez que conforme con lo señalado precedentemente, aún no había operado la prescripción, como contrariamente señala la recurrente y, en tal sentido, no resulta amparable lo manifestado por aquella.

Que no resulta amparable lo señalado por la recurrente respecto a que el cómputo del plazo de prescripción había transcurrido al haberse superado el plazo para resolver la apelación ante esta instancia, por cuanto si bien conforme con la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 diciembre 2016, la suspensión durante la tramitación de la reclamación o la apelación, opera solo por los plazos establecidos en el Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo; de conformidad con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Transitoria de la misma norma, se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

**I. Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta del ejercicio 2003**

**- Cuenta N° 62901 – Otras Cargas del Personal**

Que la recurrente señala que la Administración observó gastos que si bien contaban con el comprobante de pago respectivo, consideró que no fueron necesarios para la generación de la renta gravada, y que por ende no eran propios del giro del negocio; no obstante, en cuanto a los refrigerios sostiene que acreditó mediante la presentación de sus planillas y del rol de turnos, quiénes fueron los trabajadores del turno de la noche, beneficiados con tales refrigerios y además, que en cada una de las facturas emitidas por el concesionario de la cafetería figuraba el nombre de cada uno de los trabajadores beneficiados. Agrega que los refrigerios constituyen remuneración en especie y por tanto son gastos en favor de los trabajadores, efectuados sin discriminación alguna que se otorgan en razón de la naturaleza de sus labores, dado que su local se encuentra en una zona industrial, en la cual no es factible que los trabajadores accedan a un lugar en el cual puedan tomar un refrigerio, por lo que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad, conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16928 y 560-4-99 y la Directiva N° 009-2000/SUNAT.

Que sostiene que en el kitchenette de cada área hay una zona exclusiva para los trabajadores a la que pueden acceder y consumir café, té e infusiones, insumos necesarios para el cabal cumplimiento de sus obligaciones dentro de una oficina, lo que incentiva un mejor ambiente laboral y son condiciones básicas; siendo que el personal administrativo se encargaba de solicitar a la cafetería a través de una orden de pedido la remisión de productos para abastecer dicho ambiente; en tal sentido, en la práctica el sustento de estos gastos, es decir la entrega de dichos bienes a los trabajadores mediante una lista detallada de cada consumo carece de sustento legal y fáctico, dado que es imposible en la realidad, por cuanto los trabajadores consumen dichos bienes en cualquier momento y cuando lo consideren pertinente y además



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

dichos bienes también son entregados a sus mejores clientes, reales y potenciales a efecto de brindarles una mayor comodidad en las instalaciones de las oficinas de la empresa lo cual coadyuva a la mejora de su imagen, por lo que califica dichos desembolsos como gastos de representación, no existiendo la posibilidad de sustentar con una firma de aceptación el consumo de los mismos, siendo que en la práctica resulta carente de razonabilidad.

Que con relación a los gastos por concepto de menús de invitados, señala que la deducibilidad de aquellos no puede ser reparada por la falta de un requisito formal, de acreditación de su entrega, sin tener en cuenta que dichos desembolsos están debidamente acreditados, así como su vinculación con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente, siendo que dichas erogaciones corresponden a un gasto de representación, y son perfectamente válidos al cumplir con el principio de causalidad, el comprobante de pago y encontrarse en el límite permitido por la citada base legal.

Que por su parte, la Administración indica que la recurrente sólo presentó el contrato suscrito con su proveedora de alimentos así como las facturas emitidas por esta, no habiendo presentado documentación adicional que sustente los consumos realizados ni los beneficiados que hicieron uso de aquellos, por lo que no cumplió con acreditar el principio de causalidad en la medida que no fueron acreditados con la documentación respectiva.

Que mediante el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ de fojas 2666 a 2668, se aprecia que la Administración reparó la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 al considerar que las operaciones registradas en la referida cuenta contable no eran permitidas como gasto o costo a efecto del Impuesto a la Renta, al no haberse acreditado que cumplieran con el principio de causalidad, por el importe de S/ 33 848,00, consignando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 al Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con documentación original, contratos y/o convenios, indicando la base legal respectiva, la necesidad de los gastos registrados en la Cuenta N° 62901 – Otras Cargas del Personal, detallados en el Anexo N° 3 del mismo requerimiento, de foja 1672 a 1674, su relación con la generación de renta gravada.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente, mediante escrito de foja 1628, señaló que adjuntaba por escrito la relación sustentatoria de los gastos solicitados.

Que conforme se aprecia de los literales e) y f) del punto N° 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00182506, de fojas 1654 y 1655 la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que los gastos observados no se encontraban vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas ni con el mantenimiento de la fuente, por lo que procedió a reparar la suma de S/ 33 848,00 por concepto de "consumos de cafetería" y "menús de invitados", de conformidad con lo detallado en el Anexo N° 3 al resultado del citado requerimiento, de fojas 1639.

Que mediante escrito de fojas 278 y 279 la recurrente señaló, en relación con los gastos correspondientes a cafetería por departamento, que en determinadas áreas de su establecimiento existe un kitchenette que cuenta con gaseosas, café y galletas, que son proporcionadas por el servicio de cafetería a pedido de la secretaria de cada área, que se encuentra a cargo de su proveedora

concesionaria de la cafetería, y que por la propia naturaleza de dicho servicio no se puede identificar a los trabajadores que se sirvieron café o gaseosas; siendo que los bienes fueron entregados en forma general a los gerentes de cada área, responsable de los consumos efectuados, para su consumo por su personal, con la finalidad de motivar a los trabajadores que contribuyen a generar la renta gravada.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que en cuanto a los menús de invitados, señaló que con frecuencia se llevan a cabo reuniones de trabajo con sus auditores, abogados, clientes o proveedores; por lo que cuenta con un servicio de comedor a fin de evitar salir fuera de su local para almorzar y así ahorrar tiempo y dinero, refiriendo que si bien el citado gasto fue cargado a las cuentas de personal, ello no modifica su calidad de gasto de representación, el mismo que se encuentra debidamente acreditado y vinculado con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

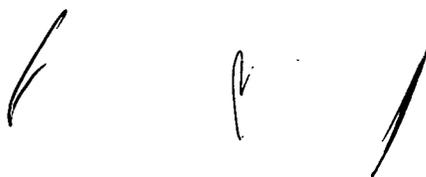
Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356, señala respecto del principio de causalidad, que a efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que según las normas glosadas, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 5154-8-2013, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en la misma línea, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01275-2-2004 y 04807-1-2006, entre otras, ha señalado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

 6 



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que a su vez, en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal ha indicado que no es suficiente a efecto de sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla.

Que en la misma línea, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible y para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 691-2-99, entre otras,<sup>7</sup> que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, ha confirmado los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, cuando el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que del Informe General de Fiscalización de fojas 1853 y 1854, se advierte que la recurrente tiene como actividad económica principal la fabricación de hilos y cables aislados.

Que de autos se advierte que la Administración reparó los gastos detallados en el Anexo N° 3 al resultado del citado requerimiento, de fojas 1639, al no haberse acreditado que se encontraban vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas ni con el mantenimiento de la fuente, por los concepto de "Menús invitados" y "Vales de Consumo Servicio de cafetería"; siendo que a fin de acreditar la causalidad de los mencionados gastos, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó, entre otros, facturas y diversos cuadros.

## Menús invitados y vales de consumo de cafetería

Que del Libro Diario, que obra en los CD's de foja 1698, se aprecian los asientos contables W-2518 y W-3078, de 27 de marzo y 24 de abril de 2003, respectivamente, en los que se registran los desembolsos efectuados por concepto de "100 menús del 01 al 23 de marzo-menú invitados" y "216 menús del 01 al 20 abril – menús invitados", por los importes de S/ 611,00 y S/ 1 019,00, materia de observación.

Que al respecto, obran a fojas 642 y 644, las Facturas N° 001-0007426 y 001-0007707, emitidas por el 27 de marzo de 2003 y 24 de abril de 2003, por concepto de "100 Menús del 01 al 23 de marzo de 2003" y "Servicios entregados del 01 al 20 de abril de 2003 – 22 Menú 1, 165 Menú 2, 29 Menú 3", por los importes de S/ 611,00 y S/ 1 019,00, más Impuesto General a las Ventas. Adjunto a los citados comprobantes de pago obra a foja 641 y 643 un listado con el importe, las fechas y los distintos tipos de gasto en los que habría incurrido.

Que asimismo, obran a fojas 645 a 650, copia del Contrato de Prestación de Servicios de Alimentación y su Adenda, mediante el cual la empresa se comprometía a seguir prestando los servicios de alimentación a los trabajadores de la recurrente, para lo cual esta última debía facilitar en sus instalaciones los espacios necesarios para la elaboración de los alimentos; pactando que el horario de prestación del referido servicio sería de lunes a sábado desde las 7:00 horas a las 16:00 horas, para los empleados y de lunes a domingo desde las 07:00 horas hasta las 20:00 horas para los obreros; detallando el precio de cada menú. Cabe señalar que si bien en la cláusula novena del

<sup>7</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 06463-8-2014, 07577-8-2014 y 11063-8-2016.



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

citado contrato se estableció que aquel tenía una duración de 2 años desde el 6 de diciembre de 2001 hasta el 5 de diciembre de 2003, plazo que fue extendido por un año, mediante la cláusula segunda del andenda, de foja 650, desde el 6 de diciembre de 2003 al 6 de diciembre de 2004.

Que en el caso de autos la recurrente ha presentado los comprobantes de pago en los que se dejó constancia de los consumos realizados y el contrato en el que se estableció la prestación del citado servicio a la recurrente.

Que al respecto, este Tribunal mediante la Resolución N° 6463-8-2019, ante un reparo efectuado respecto del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, al mismo contribuyente, ha dejado establecido que el desembolso debe constituir un gasto, y a dicho efecto debe acreditarse el destino, lo que no se acredita con la presentación del comprobante de pago, o la lista de los supuestos receptores. Indicándose a dicho efecto, que:

*“Que sin embargo, la aludida documentación no resulta suficiente para acreditar la causalidad de los gastos registrados en la Cuenta N° 62901 - Otras Cargas del Personal, esto es, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues de su revisión no es posible establecer su motivación ni su destino, sino únicamente que se habría incurrido en ellos, siendo que para ello era necesario que se presentara documentación adicional, tales como, la relación de trabajadores que usaron la cafetería y de aquellos que efectuaron los consumos de los refrigerios, así como los descuentos efectuados de la parte que no se asumía, documentos que acrediten el consumo del refrigerio y el menú por parte de los trabajadores o las visitas, respectivamente, el detalle de las visitas recibidas y su justificación, documentos relativos a las reuniones que se habrían llevado a cabo con los “invitados”, entre otros, que hubieran permitido corroborar el destino de los gastos observados y establecer si los gastos registrados en la referida cuenta coadyuvaron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, eran deducibles para efecto del Impuesto a la Renta y, consecuentemente, otorgaban derecho a crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.”*

Que conforme se aprecia de autos, y estando a la jurisprudencia anotada, la documentación presentada, no acredita la causalidad de los referidos gastos, esto es, las personas que recibieron dicho beneficio y que aquéllos redundaron en la actividad gravada, y que estuvieron vinculados con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora las actividades realizadas, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Vales de Consumo Servicio de cafetería

Que del Libro Diario, que obra en los CD's de foja 1698, se aprecian los asientos contables W-0578, W-0630, W-1242, W-1685, W-2390, W-2515, W-3076, W-3349, W-5150, W-6090, W-7068, W-8036, W-8850, Y-0674, W-0863 y Y-1428, en los que se registran los desembolsos efectuados por concepto de “vales de consumo servicio de cafetería” durante los meses de enero a abril y junio a diciembre, por los importes de S/ 1 201,53, S/ 1 122,42, S/ 1 895,85, S/ 1 987,20, S/ 3 790,25, S/ 856,19, S/ 1 507,88, S/ 746,86, S/ 2 938,05, S/ 2 655,68, S/ 2 901,43, S/ 2 244,12, S/ 2 095,46, S/ 3 163,70, S/ 813,91 y S/ 2 296,22, materia de observación.

Que obran a fojas 559, 566, 573, 580, 587, 593, 600, 604, 609, 613, 619, 626, 631, 635 y 640, las Facturas N° 001-0010495, 001-0010122, 001-009698, 001-009315, 001-008931, 001-008619, 001-008162, 001-0007748, 001-007705, 001-007464, 001-007406, 001-007103, 001-006962, 001-006728 y 001-006634, emitidas por por, entre otro<sup>8</sup>, concepto de consumo cafetería por departamentos, por los importes de S/ 1 201,53, S/ 1 122,42, S/ 1 895,85, S/ 1 987,20, S/ 856,19, S/ 3 790,25, S/ 1 507,88, S/ 746,86, S/ 2 938,05, S/ 2 655,68, S/ 2 901,43, S/ 2 244,12, S/ 2 095,46, S/ 3 163,70 y S/ 2 296,22, más Impuesto General a las Ventas.

<sup>8</sup> Cabe indicar que los citados comprobantes de pago también fueron emitido por concepto de refrigerios nocturnos; no obstante, dicho concepto no fue materia de observación por parte de la Administración.





# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que adjunto a los citados comprobantes de pago se aprecian los documentos denominados "Vales de Consumo por departamento – cafetería", de fojas 554, 560, 567, 574, 581, 594, 601, 605, 610, 614, 623, 627, 634 y 636, en los que se señala la denominación de las diversas áreas de la recurrente, como la Gerencia General, Gerencia Administrativa y Finanzas, Gerencia de Operaciones, Administración y Ventas, entre otros; no obstante, dichos documentos únicamente consignan una lista de áreas, fechas, y montos, con la alusión "consumo por departamento-cafetería", que estarían referidos a consumos en la cafetería según refiere la recurrente, sin embargo, no se efectúa mayor identificación, ni se aprecia que dichos documentos se encontraran suscritos por los jefes de área o trabajadores que hubieran realizado el consumo.

Que conforme con la Resolución N° 6463-8-2019 antes citada, emitida respecto del mismo reparo y contribuyente, y estando a que al igual que en el caso de aquella, no puede afirmarse que la documentación presentada acredite la causalidad de los referidos gastos, y como estos redundaron en la actividad gravada, esto es, que estuvieran vinculados con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, por cuanto conforme lo refiere la citada resolución, de su revisión no es posible establecer su motivación y destino, sino únicamente que se habría incurrido en dichos gastos, habiendo sido necesario que se presentara documentación adicional, como la relación de trabajadores que usaron la cafetería, de aquellos que efectuaron los consumos de los refrigerios, u otros documentos que acrediten el consumo del refrigerio y el menú por parte de los trabajadores o las visitas, respectivamente, y/o el detalle de las visitas recibidas, documentos relativos a las reuniones que se habrían llevado a cabo con los "invitados", entre otros, que hubieran permitido corroborar el destino de los gastos observados y establecer si los gastos registrados en la referida cuenta coadyuvaron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, eran deducibles a efecto del Impuesto a la Renta.

Que consecuentemente, la recurrente no ha acreditado la necesidad y causalidad de los gastos reparados, conforme lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo materia de autos se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo argumentado por la recurrente, en el sentido que los gastos observados por concepto de refrigerio de los trabajadores del turno de la noche constituyen condición de trabajo, y que los gastos de refrigerio en general conjuntamente con los gastos observados por concepto de "consumos de cafetería" tenían como finalidad motivar a sus trabajadores, se debe señalar que tales gastos fueron reparados debido a que aquélla no presentó durante el procedimiento de fiscalización los medios probatorios que acreditaran precisamente lo que afirma y, en tal sentido, no acreditó la relación de causalidad de tales gastos con la generación de su renta gravada y/o mantenimiento de su fuente productora, por lo que no resultan aplicables las resoluciones del Tribunal Fiscal ni la directiva que cita en su recurso de apelación.

Que carece de sustento el alegato de la recurrente para desvirtuar el reparo analizado en este extremo, en el sentido que los gastos observados por concepto de refrigerio constituían remuneración en especie de sus trabajadores, toda vez que ello se contradice con lo afirmado por la propia recurrente cuando en su apelación respecto a que la Administración reparó la parte asumida por ella que tenía como fin la motivación de sus trabajadores. Asimismo, no acreditó en la etapa de fiscalización que la parte que asumió hubiera sido considerada como remuneración afecta a dicho tributo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente, respecto a que los gastos por concepto de "consumos de cafetería" y "menús de invitados" que corresponden a sus invitados constituyen gastos de representación, cuyo error en el registro contable no impide su deducción, se debe indicar que el reparo efectuado por la Administración no se sustenta en errores en el registro contable o en la categoría de los gastos observados, sino en que la recurrente no acreditó la causalidad de tales gastos, por lo que no resulta atendible tal alegato.

*[Firma]* *[Firma]* *[Firma]* *[Firma]* *[Firma]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que asimismo, respecto de la identificación de los invitados a que hace referencia la recurrente, cabe señalar que en el caso de autos la Administración le solicitó que acreditara la relación de causalidad de los mencionados gastos, lo que no hizo, pudiendo haber presentado para ello, entre otros, no solo documentos firmados por ellos, sino la relación de los invitados y el motivo de su visita, así como documentación que acredite esta última, lo que no hizo, debiendo precisarse que la Administración no ha exigido que en el comprobante de pago se consigne el nombre y apellidos de éstos como requisito para la deducción del crédito fiscal reparado. En ese sentido, no resulta amparable lo manifestado por la recurrente sobre el particular.

Que respecto de la documentación presentada por la recurrente en instancia de reclamación a que alude la resolución apelada, de fojas 2690 y 2728 a a 2732, cabe señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, aplicable al caso de autos, no procede admitir en el procedimiento contencioso administrativo tributario pruebas que habiendo sido requeridas en la fiscalización no hubieran sido presentadas, por cuanto al haberse determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, correspondía que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado lo que no ha sido alegado ni acreditado por la recurrente al adjuntar medios probatorios durante el procedimiento contencioso tributario, por lo que no corresponde que dicha documentación sea merituada, conforme lo ha señalado la Administración en la apelada.

## - Cuenta 65301 Suscripciones y Cotizaciones

Que la recurrente señala que las membresías deben ser aceptadas como gasto con efecto tributario debido a que corresponden a pagos de cuotas de entidades gremiales a efecto que la empresa a través de sus representantes y directivos pueda mantener cierta imagen y vínculos sociales que permitan acceder a diversos mercados y mantener un posicionamiento en el mercado.

Que alega que la participación de una empresa en entidades gremiales resulta no solo relevante, sino necesaria para formular consultas en materia tributaria a nivel institucional, siendo que el Código Tributario en su artículo 93 establece que el contribuyente tiene derecho a formular consultas institucionales a través de entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional.

Que añade que las cuotas del club empresarial corresponden a la empresa y no al gerente, indicándose que por un error formal las cuotas corresponden a las de este último en calidad de asociado.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó que los gastos por suscripciones cumplieran con el principio de causalidad, al no haber sustentado con documentación suficiente que los desembolsos por membresías a clubs y cuotas a la Sociedad Nacional de Industria de sus directivos, se encontraran vinculadas con el mantenimiento y generación de la fuente generadora de renta gravada.

Que al respecto, mediante los Anexos N° 2 y 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 2664 a 2666, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 al considerar que las operaciones registradas en la referida cuenta contable no eran susceptibles de ser consideradas como gasto o costo a efecto del Impuesto a la Renta, dado que no se acreditó que cumplieran con el principio de causalidad, por el importe de S/ 7 974,00, consignando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 6 al Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00182506, de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con documentación original, contratos y/o convenios, indicando la base legal respectiva, la necesidad de los gastos registrados en la Cuenta N° 65301 – Suscripciones y Cotizaciones, detallados en el Anexo N° 7 del mismo requerimiento, de foja 1666 y 1667.

A v /<sup>10</sup> M



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente, mediante escrito de foja 1611, señaló que adjuntaba por escrito la documentación sustentatoria de los gastos solicitados.

Que del punto N° 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00182506, de fojas 1650 a 1652, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que los gastos observados, detallados en el Anexo N° 7 al citado resultado de requerimiento, de foja 1635, no se encontraban vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas ni con el mantenimiento de la fuente, por lo que procedió a reparar tales desembolsos. Preciso que el concepto de "Membresía al gerente general", estaba vinculado al cargo autorizado por la Barra, en favor del \_\_\_\_\_, a su tarjeta de crédito por la compra de su membresía al \_\_\_\_\_ con vigencia de 12 meses. Añadió que las cuotas de asociado al gerente general, no tienen vinculación con la fuente generadora de renta y corresponden a gastos de índole personal, dado que dichos desembolsos son efectuados por personas que por cuenta propia hacen uso de las instalaciones del club y son los únicos beneficiarios como asociados de este. Finalmente agregó que los conceptos por "Cuota extraordinaria de \_\_\_\_\_" y "Cuota extraordinaria a la \_\_\_\_\_ del señor \_\_\_\_\_ no están vinculados a la recurrente constituyendo gastos ajenos al giro de negocio.

Que mediante escrito de foja 277 de 23 de noviembre de 2005 la recurrente señaló que la suscripción y el pago del Club \_\_\_\_\_ son membresías y que resultan gastos deducibles del Impuesto a la Renta por cuanto no sólo corresponden a pagos por integrar asociaciones gremiales, sino también por el uso de las instalaciones de por ejemplo el \_\_\_\_\_ y que mediante Acta de Sesión de Directorio se autorizó a la gerencia la incorporación a dichas entidades.

Que de autos se advierte que la Administración reparó los gastos detallados en el Anexo N° 7 al resultado del citado requerimiento, de fojas 1635, al no haberse acreditado que se encontraban vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas ni con el mantenimiento de la fuente, por los conceptos "Membresía al \_\_\_\_\_ del Gerente General", "Cuota socio (Gerente General) – Promotora Club Empresarial", "Cuota socio \_\_\_\_\_ (Director) – Promotora Club \_\_\_\_\_ "Cuota extraordinaria de Club \_\_\_\_\_ y "Cuota extraordinaria a la Sociedad Nacional de Industria", por lo que corresponde analizar la documentación presentada por la recurrente a efecto de sustentar la causalidad los siguientes gastos observados:

Por Asiento	Fecha	Concepto	Importe S/
W-0013	01/01/2003	Cuota extraordinaria Club	274,17
W-3003	01/04/2003	Membresía - (Gerente General)	588,98
W-0266	02/01/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	351,50
W-0267	02/01/2003	Cuota socio (Director) - Promotora Club Empresarial	351,50
W-0961	01/02/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	349,10
W-0962	01/02/2003	Cuota socio (Director) - Promotora Club Empresarial	349,10
W-1770	01/03/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	348,10
W-1771	01/03/2003	Cuota socio (Director) - Promotora Club Empresarial	348,10
W-3003	01/04/2003	Membresía Juan Enrique Rivera (Gerente General)	588,98
W-2716	01/04/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	347,50
W-2715	01/04/2003	Cuota socio (Director) - Promotora Club Empresarial	347,50
W-3562	02/05/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	346,30
W-3563	02/05/2003	Cuota socio (Director) - Promotora Club Empresarial	346,30
W-4439	02/06/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	349,30
W-5272	01/07/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	347,20
W-6308	01/08/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	347,30
W-7182	01/09/2003	Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial	348,10

*[Firmas manuscritas]* 11



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

W-8163	01/10/2003	Cuota socio	(Gerente General) - Promotora Club Empresarial	348,30
W-8285	02/10/2003	Cuota extraordinaria	Sociedad Nacional Industrias	1190,00
Y-0068	03/11/2003	Cuota socio	(Gerente General) - Promotora Club Empresarial	347,30
Y-1113	01/12/2003	Cuota socio	(Gerente General) - Promotora Club Empresarial	348,10

Que la recurrente presentó entre otros, el Libro Diario, que obra en los CD's de foja 1698, en el que se aprecian los citados asientos contables, en los que se registran los desembolsos efectuados por concepto de "Membresía al del Gerente General", "Cuota socio (Gerente General) – Promotora Club "Cuota socio (Director) – Promotora Empresarial", materia de observación.

Que en relación al desembolso por concepto de "Membresía (Gerente General)", la recurrente presentó la carta de 19 de abril de 2011, de foja 469, emitida por de la Barra al Programa en la que señala lo siguiente "autorizo a la citada a efectuar el pago de S/. 620.00 por la compra de Membresía (vigencia 12 meses) en mi tarjeta de crédito visa indicada a continuación: ...".

Que en cuanto a los desembolsos por concepto de "Cuota socio (Gerente General) - Promotora Club Empresarial" y "Cuota socio (Director) - Promotora Club se advierte que la recurrente presentó la carta de 6 de diciembre de 2000 emitida por Club dirigida a mediante la cual le informa de diversas tareas que beneficiarían a los socios. Asimismo a foja 467 obra la carta recibida por la recurrente el 26 de julio de 2002, mediante la cual el Club le informó de un seminario internacional que organizó en la Universidad de Lima denominado "Gerencia Estratégica frente a la Incertidumbre", indicándole los costos preferenciales para los asociados.

Que obra a foja 223 el acta de sesión de Directorio de 20 de agosto de 1996 de la recurrente, mediante la cual se acordó su incorporación a, entre otros, al Club adquiriéndose dos acciones cuyos titulares serían el presidente del directorio y el Gerente General.

Que respecto cabe indicar que este Tribunal, en la Resolución N° 03058-3-2012, ha señalado que resulta razonable admitir que el pago de las cuotas de membresía a una asociación que carece de finalidades tales como las recreativas, deportivas o culturales, sino que más bien tiene dentro de sus objetivos, el constituir un punto de encuentro entre personas que directa o indirectamente forman parte del ámbito empresarial, y que por tanto representan clientes actuales o potenciales, susceptibles de demandar bienes o servicios, pueda ser considerado como un gasto que guarda una relación de causalidad con la generación y mantenimiento de la fuente generadora de renta, siendo además que dicho propósito además se encuentra expresamente contemplado y aceptado en la normatividad del Impuesto a la Renta, como gasto deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría (bajo el rubro de gastos de representación), respecto de aquellos realizados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que asimismo, ha indicado que debe considerarse que el pago de las cuotas de asociación no supone una erogación por la realización de contraprestaciones concretas y directas en favor del asociado, puesto que los servicios que esta otorga no son individualizados, sino que se trata de prestaciones brindadas colectivamente sobre la base de aportes solidarios, representando en rigor, el cumplimiento de una obligación de cargo de los miembros para el mantenimiento y funcionamiento de la institución a la que pertenecen, y que le permite mantener su calidad de asociado y a consecuencia de ello, de ejercer los derechos que este status le otorga, lo cual no significa sin embargo, que el perceptor de rentas gravadas se encuentre eximido de presentar la documentación sustentatoria que acredite la necesidad del gasto y su vinculación objetiva con la fuente productora de renta; no siendo suficiente la mera acreditación de la efectiva realización del pago.

*[Firma]* *[Firma]* *[Firma]* 12 *[Firma]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que respecto al reparo por el pago de la "Cuota extraordinaria a la Sociedad Nacional de Industrias" (S/ 1190,00) y "Cuota extraordinaria de Club" (S/ 274,17), se tiene que la Sociedad Nacional de Industrias es una institución sin fines de lucro que promueve el desarrollo de la industria, sector al que pertenece la recurrente, según el Informe General de Auditoría de foja 2214, siendo que a través de dicha institución se pueden canalizar las consultas de los agremiados, lo que representa un beneficio para la recurrente. Asimismo el Club es una asociación enfocada en el desarrollo empresarial donde se realizan reuniones de negocios, aniversarios de empresas, presentaciones de proyectos entre otros; es decir actividades netamente empresariales.

Que de lo expuesto se evidencia que los gastos por "Cuota extraordinaria" y "Cuota extraordinaria de Club de" se encuentran relacionados con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente, cumpliendo el principio de causalidad, por lo que el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que es pertinente señalar que el Club tiene como visión ser un club de clase empresarial que congregue a los principales empresarios, instituciones y personalidades del país; y el presta servicios de hotelería y restaurante, verificándose que en ambos casos, la recurrente no ha aportado elementos de prueba que sustenten sus afirmaciones, esto es, que demostraran que el pago de las cuotas de asociación, respecto de sus accionistas, tenía efectiva vinculación con la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta, como por ejemplo los estatutos del club, las condiciones de la membresía, los beneficios que ésta le otorgaba el status de asociado, la participación de las personas designadas en las labores de representación de la empresa, no resultando suficiente para ello, la presentación del acuerdo del directorio ni las cartas dirigidas a la recurrente, por lo que no resultan atendibles los alegatos expuesto por la recurrente al respecto.

Que es pertinente señalar que este Tribunal en la Resolución 10820-4-2018 ha indicado, respecto de cuotas pagadas al Club de, que "se aprecia que este ofrece acceso a eventos exclusivos a sus asociados con el fin de incentivar sus relaciones empresariales, tales como desayunos, congresos, workshops, almuerzos sectoriales, entre otros, no se ha acreditado en autos la participación de dichos directivos o ejecutivos o de las personas designadas en las labores de representación de la empresa en los eventos que la mencionada asociación hubiera organizado y que tuvieran relación con los consumidores o proveedores de la recurrente", lo que ha sucedido en el presente caso.

Que estando a lo expuesto, corresponde mantener el reparo en cuanto a dichas entidades y revocarlo en cuanto a la "Cuota extraordinaria a la" (S/ 1190,00) y "Cuota extraordinaria de Club de" (S/ 274,17).

## - Cuenta Contable 65901 Otras cargas diversas de gestión

Que señala que las atenciones al Directorio se efectuaron en cada oportunidad en que tuvieron lugar las reuniones, para tratar asuntos relacionados con la marcha de la empresa, por lo que se contrató los servicios de una empresa encargada de la elaboración del menú para estas ocasiones, o se contrataron los servicios en el local en el que se llevó a cabo la reunión, o reserva en algún hotel de prestigio en particular que brinde el servicio de atención al directorio. En cuanto a los alojamientos y pasajes, señala que corresponden a gastos necesarios que fueron efectuados en favor de los miembros del directorio y/o funcionarios de la empresa, a fin de concurrir a las reuniones, cada vez que fueron convocadas, tratándose de los viajes realizados por el gerente a Chile, estos responden a viajes con destino a su casa matriz, donde anualmente se lleva a cabo una reunión para la revisión y análisis de las políticas corporativas, así como la presentación del presupuesto, para lo cual también se requiere la participación de algún otro funcionario vinculado al tema, del área operativa o financiera; siendo que los gastos de los directores así como el pago de las dietas, son responsabilidad de la empresa y por lo tanto constituyen un gasto necesario para la generación y mantenimiento de la renta gravable. Agrega que en algunas



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

ocasiones, los directorios se han llevado a cabo afuera de la ciudad de Lima, lo que ha motivado que los directores domiciliados en la ciudad de Lima, se trasladen hasta el lugar de la reunión.

Que en cuanto a los gastos diversos no sustentados corresponden a pasajes aéreos del jefe de control de calidad a la ciudad de Quito, que participó en un curso de entrenamiento, paseo de los hijos de la empresa, efectuada con el ánimo de fomentar los lazos de confraternidad, y de generar un mejor ambiente laboral, ya que se tenía como política la realización de este tipo de eventos, los cuales se enmarcan dentro de las actividades de recreación.

Que por su parte, la Administración indica que la recurrente no sustentó la necesidad de los gastos registrados en la Cuenta Contable 65901 Otras cargas diversas de gestión, ni que estuvieran destinados a producir y/o mantener la fuente generadora de renta.

Que al respecto, mediante los Anexos N° 2, 3 y 3.3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 2628, 2629, 2659 a 2663 y 2669, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 al considerar que la recurrente no sustentó la relación de causalidad de los desembolsos registrados en la Cuenta Contable 65901 Otras cargas diversas de gestión con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por el importe de S/ 54 638,00, señalando como base legal, entre otros, al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 6 al Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con documentación original, contratos y/o convenios, indicando la base legal respectiva, la necesidad de los gastos registrados en la Cuenta N° 65901 – Otras cargas diversas de gestión, detallados en el Anexo N° 8 del mismo requerimiento, de foja 1657 a 1665.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente, mediante escrito de foja 1608, señaló que adjuntaba por escrito la documentación sustentatoria de los gastos solicitados.

Que del punto N° 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1647 a 1650, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que la compra de bienes y servicios detallados en el Anexo N° 8 al citado resultado de fojas 1630 a 1634, son ajenos al giro de su negocio y no cumplen con el principio de causalidad, y entre otros señaló lo siguiente: a) Los gastos relacionados a las reuniones del directorio corresponden a servicios de alojamiento, almuerzos y pasajes de los directores y presidente del directorio, que no son necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta; b) Los consumos en restaurantes y otros efectuados los fines de semana, no constituyen gastos relacionados al giro del negocio; c) Los viajes al exterior, corresponden a desembolsos por pasajes y tasas, respecto de los cuales la recurrente no sustentó que sean necesarios ni indispensables de acuerdo a su actividad productora ni la finalidad de los mismos, de conformidad con lo establecido en el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no cumplen con el principio de causalidad; d) Otros gastos diversos no sustentados, corresponden a desembolsos por servicios de alojamiento, paseos recreacionales de los hijos de los trabajadores, gastos varios por vacaciones de los hijos de los trabajadores, pasajes aéreos con motivos de vacaciones, confección de ternos, compra de camisa y corbata para el chofer del gerente, alquiler de trajes típicos para la clausura del taller de danzas de las esposas de los trabajadores, compra de parrilla eléctrica, almuerzos, compra de short y medias deportivas, compra de estampillas, flete a Chile del menaje de casa de Gilberto Barreda, compra de marco de plata, compra de arreglo floral remitido por el Gerente General a María Rodríguez, 10 juegos de uniformes deportivos, adquisición de un estudio, compra de regalos con ocasión de la boda de la hija de Javier Velarde, entre otros, que no están relacionados al giro del negocio.

Que ese sentido concluyó que la recurrente no acreditó la necesidad de tales gastos ni que estén destinados a producir y/o mantener la fuente, por lo que contravienen el principio de causalidad, reparando tales desembolsos.

   14 



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que mediante escrito de foja 277 de 23 de noviembre de 2005 la recurrente señaló que las atenciones al directorio corresponden desembolsos efectuados cuando se reúne el directorio para tratar asuntos vinculados a la marcha de la empresa, los gastos de alojamiento se efectuaron en favor de sus directores y funcionarios cuando fueron convocados o cuando se requirió su presencia y en relación con los consumos se efectuaron en el ejercicio de las funciones de los directores necesarios para las actividades propias que realizaba, motivo por el cual adjunta los comprobantes respectivos y los reparos que sustentan la causalidad de dichas erogaciones.

Que mediante el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 484 a 488, la Administración dio cuenta del escrito y la documentación presentada por la recurrente y mantuvo el reparo efectuado durante el procedimiento de fiscalización de los gastos detallados en el Anexo N° 3.3 a la citada resolución de determinación, de fojas 1870 y 1871.

Que de autos se advierte que la Administración reparó los gastos detallados en el Anexo N° 3.3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1870 y 1871, al no haberse acreditado la relación de causalidad, toda vez que la recurrente no sustentó la necesidad de los mismos ni que estuvieran destinados a producir y/o mantener la fuente generadora de renta, esto es, cuestionó que la recurrente no cumplió con sustentar la necesidad y destino de los mismos, por lo que corresponde verificar si con la documentación presentada por la recurrente sustentó la causalidad los siguientes gastos observados.

### Gastos relacionados a las reuniones del directorio

Asiento	Fecha del asiento contable	Concepto	Importe S/
W-0814	30/01/2003		1 440,25
W-2475	31/03/2003		1 356,03
W-2741	01/04/2003		885,60
W-4213	19/05/2003		4 333,57
W-4214	19/05/2003		4 333,57
W-6079	25/07/2003		1 555,90
W-6081	26/07/2003		784,50
W-7775	22/09/2003		869,75
W-8096	28/09/2003		733,38
W-8097	25/09/2003		628,99
Y-0665	28/11/2003		1 558,62

Que al respecto obra a fojas 221, 219, 217, 215, 212, 209, 207, 205, 204 y 203, los comprobantes de pago emitidos por concepto de "por atención de almuerzos para 9 personas, incluido flores, mozos, vajilla y movilidad", "atención de almuerzos para 7 personas, según presupuesto, incluido flores, mozos, vajilla y movilidad", "por servicios y consumos según folio (s) Nros (s)", "pasaje Lima/Santiago/Lima", entre otros, lo que se encuentran vinculados a los desembolsos registrados en los asientos contables N° W-0814, W-2475, W-2741, W-4213, W-4214, W-6079, W-6081, W-7775, W-8096 y W-8097, en los que se dejó constancia de los consumos realizados y lo que son objeto del presente reparo.

Que en cuanto a los referidos desembolsos se tiene que la recurrente sostiene que aquellos corresponden a gastos efectuados cuando se reúne el directorio, y presentó copia del primer folio de las actas de sesión de directorio que obran a fojas 202, 206, 208, 210, 213, 216, 218 y 220, llevadas a cabo 30 de enero, 31 de marzo, 29 de mayo, 25 de julio y 24 de septiembre de 2003, en

con la participación de algunos de sus directores en dicha reuniones, los que sustentarían los comprobantes de pago contenidos en las fojas 221, 219 y 209 emitidas en las mismas fechas a las consignadas en las actas de directorio en que se habría llevado a





# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

cabo las reuniones de directorio<sup>9</sup>, lo que resulta razonable, por lo que corresponde levantar el reparo en este extremo y confirmarla en cuanto a los asientos contables de 22 de setiembre y 28 de noviembre de 2003.

Que en cuanto a los servicios de alojamiento y pasajes aéreos, si bien en dichos comprobantes se consignó que fueron emitidos por servicios prestados a

, dichos comprobantes por si solos no resultan suficientes para acreditar la necesidad y el destino de aquellos servicios, ni que se hayan efectuado a fin que asistan a las sesiones de directorio que la recurrente señala, por lo que no se ha acreditado que se encontraran vinculados con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora las actividades realizadas.

## Consumos en restaurantes y otros efectuados los fines de semana

Asiento	Fecha	Concepto	Importe S/
W-2209	01/03/2003	Consumo	476,15
W-0827	02/01/2003	Consumo	318,73
W-1068	01/02/2003	Consumo	146,92
W-1069	01/02/2003	Consumo	274,65
W-1070	01/02/2003	Consumo	149,65
W-1659	01/02/2003	Consumo	111,86
W-1660	01/02/2003	Consumo	763,92
W-1661	01/02/2003	Consumo	211,36
W-1674	11/02/2003	Consumo	112,58
W-2944	01/04/2003	Consumo	61,02
W-3295	01/04/2003	Consumo	225,07
W-3726	01/05/2003	Consumo	322,26
W-3822	09/05/2003	Consumo	134,49
W-3844	01/05/2003	Consumo	402,61
W-3848	01/05/2003	Consumo	343,36
W-4294	26/05/2003	Consumo	228,56
W-4551	01/06/2003	Consumo	341,95
W-4552	01/06/2003	Consumo	230,51
W-5451	01/07/2003	Consumo	1 523,29
W-5513	01/07/2003	Consumo	346,33
W-5515	01/07/2003	Consumo	427,63
W-5982	04/07/2003	Consumo	155,09
W-5990	01/07/2003	Consumo	270,76
W-5993	01/07/2003	Consumo	186,55
W-5995	01/07/2003	Consumo	91,38
W-5996	01/07/2003	Consumo	137,67
W-6608	01/08/2003	Consumo	210,85
W-7657	01/09/2003	Consumo	305,07
W-7659	01/09/2003	Consumo	152,71
W-7664	01/09/2003	Consumo	100,20
W-9081	01/10/2003	Consumo	149,58
W-9083	01/10/2003	Consumo	162,45
W-9086	01/10/2003	Consumo	46,05
W-9096	01/10/2003	Consumo	55,04
W-0557	20/11/2003	Consumo	212,19
Y-1316	01/12/2003	Consumo	113,00
Y-1317	01/12/2003	Consumo	298,49
Y-1319	04/12/2003	Consumo	178,15
Y-1320	04/12/2003	Consumo	76,47

<sup>9</sup> Con excepción de los asientos contables de 22 de setiembre y 28 de noviembre, por cuanto la recurrente presentó en el primer caso un comprobante de pago de fecha distinta a la fecha en que se habría llevado a cabo el directorio, conforme con el acta de directorio presentada, y en la segunda por cuanto no ha presentado el comprobante correspondiente.

*[Handwritten signatures and marks]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Y-1323	01/12/2003	Consumo -	278,22
Y-1324	01/12/2003	Consumo -	228,36

Que al respecto obran a fojas 129 a 134, 137, 139, 141, 144 a 148, 151 a 153, 156 a 160, 162, 163, 166 a 168, 170 a 172, 175, 176, 179 a 189, 192 a 195 y 197 a 199, diversos comprobantes de pago emitidos por concepto de consumo, en diversos restaurantes, sin embargo, ello no resulta suficiente para acreditar la causalidad de los gastos, esto es, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, conforme con la jurisprudencia citada en el acápite anterior.

## Viajes al exterior

Asiento	Fecha	Concepto	Importe S/
W-8573	07/10/2003		1 020,23
W-8574	07/10/2003		1 342,89
W-3594	01/05/2003		1 441,86
W-3595	01/05/2003		797,18

Que al respecto obran a fojas 105, 112, 121 y 123, los pasajes aéreo Lima/Santiago/Lima, no obstante la aludida documentación por si sola no resulta suficiente para acreditar la causalidad de los gastos, esto es, si estuvieron vinculados con la generación de la renta y/o mantenimiento de su fuente, conforme con la jurisprudencia antes referida.

## Otros gastos diversos no sustentados

Asiento	Fecha	Concepto	Importe S/
C-E078	24/01/2003		439,38
W-0231	16/01/2003		239,21
W-0963	02/02/2003		1 249,92
W-0964	03/02/2003		70,48
W-1020	09/02/2003		897,40
W-2527	21/03/2003		914,45
W-2721	01/04/2003		1 149,64
W-3454	30/04/2003		1 453,62
W-3499	01/04/2003		1 527,68
W-3505	06/05/2003		2 653,02
B-J292	24/06/2003		869,00
W-5094	24/06/2003		406,92
C-L039	09/07/2003		1 963,63
W-5277	04/07/2003		1 658,18
W-6388	07/08/2003		3 481,00
Y-0901	11/12/2003		2 021,20

Que con relación a dichos gastos obran a fojas 101, 108 a 111, 113 a 115 y 124, algunos comprobantes de pago vinculados con dichos desembolsos, así como listados adjuntos a los mismos, que no resultan suficientes para acreditar la causalidad de los gastos observados, es decir, si estuvieron vinculados con la generación de su renta y/o mantenimiento de la fuente, sino únicamente que se hubiera incurrido en ellos, por cuanto tratándose de gastos por concepto de consumos, era necesario que se presentara documentación adicional, y se acreditara reuniones de trabajo llevadas a cabo y su motivo, relación de personas con las que se reunieron sus funcionarios, informes al respecto, detalle de las visitas recibidas y su justificación, actas de directorio que sustentaran que se hubieran llevado a cabo sesiones de

6 e J 17 H



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

directorio, entre otros, que hubieran permitido establecer si los gastos observados registrados en la referida cuenta coadyuvaron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, eran deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

Que en consecuencia, al haberse determinado que la recurrente no cumplió con sustentar la causalidad de los gastos observados registrados en la aludida cuenta, aquellos no eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta y, por tanto, no otorgaban derecho a crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por lo que el reparo bajo análisis efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley y, en ese sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de la documentación presentada por la recurrente en instancia de reclamación a que alude la resolución apelada, de fojas 2687 a 2689 y 2728 a 2732 cabe señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, aplicable al caso de autos, no procede admitir en el procedimiento contencioso administrativo tributario las pruebas que habiendo sido requeridas en la fiscalización no hubieran sido presentadas, por cuanto al haberse determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, correspondía que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado lo que no ha sido alegado ni acreditado por la recurrente al adjuntar medios probatorios durante el procedimiento contencioso tributario, por lo que no corresponde que dicha documentación sea merituada, conforme lo ha señalado la Administración en la apelada.

## - Gratificaciones Extraordinarias – Gerentes, Jefes y otros empleados

Que la recurrente indica que las gratificaciones corresponden a metas de productividad por lineamientos previamente establecidos por la empresa y de conocimiento del personal por lo que corresponden a gastos vinculados con la generación de rentas gravadas, incluidos como pagos afectos a retenciones del Impuesto a la Renta por quinta categoría. Añade que en cuanto a las gratificaciones extraordinarias, que fueron otorgadas en base al cumplimiento de metas vinculadas a reducir el scrap, esto es la retacería producida en la producción, en tal sentido dicha bonificación no era otorgada a los jefes ni gerentes.

Que del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, de fojas 1892 a 1901, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del impuesto a la Renta del ejercicio 2003 al considerar que las gratificaciones extraordinarias que la recurrente otorgó a sus gerentes, jefes y otros empleados no cumplían con el principio de causalidad, al no observar el criterio de generalidad, por los importes de S/ 244 347,00, S/ 120 764,00 y S/ 33 658,00, señalando como base legal el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso l) del artículo 37 de la citada ley, señala que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, y agrega que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, y generalidad para los gastos.

Que las normas expuestas recogen, además del denominado "principio de causalidad", según el cual todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que desarrolla la empresa, que este sea razonable y proporcional.

Que en la Resolución N° 598-2-99 este Tribunal estableció que el citado inciso se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende,



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

únicamente, aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y que, en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador, mas no las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tiene el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 antes glosada.

Que conforme con lo señalado en los considerandos precedentes, dicho gasto no solo debe ser necesario, sino que adicionalmente debe resultar razonable y proporcional, en relación con el incremento de los ingresos, a las rentas totales obtenidas por la recurrente y a la propia remuneración percibida por sus trabajadores, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02455-1-2010.

## i) Gerentes

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 00182511, de fojas 1589 a 1591, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación fehaciente original, las gratificaciones extraordinarias otorgadas a los gerentes de la empresa, indicando cómo se originaron, su respectiva determinación y acreditando que hubieran sido necesarias para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, y que, entre otros, cumplan con el criterio de generalidad.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 276 y 277, señaló que los referidos incentivos constituyen gastos deducibles, por cuanto han sido otorgados a las áreas de venta, producción y administración, en razón del cumplimiento de las metas de productividad, que a su vez responden a lineamientos establecidos por su empresa.

Que en el punto 1 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y en el Anexo N° 2 del citado resultado, de fojas 1566, 1575 y 1576, la Administración indicó que la recurrente otorgó en exceso gratificaciones extraordinarias a los gerentes de la recurrente, las que deben ser consideradas como un acto de liberalidad, dado que abonó por dicho concepto montos superiores a los indicados en los memorandos de fecha 12 de febrero de 2003, y agregó que tales desembolsos no cumplen con el criterio de proporcionalidad ni razonabilidad con las operaciones de la recurrente, y que de la revisión de sus Libros Acta de Juntas de Accionistas y Actas de Directorio verificó que no existía acuerdo para realizar los pagos materia de acotación.

Que de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, la Administración a través del punto 1 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00182511 concluyó que en el presente caso los conceptos, entre otros, de "gratificaciones extraordinarias" otorgadas a los gerentes no eran deducibles a efecto del Impuesto a la Renta, por cuanto la recurrente asignó montos superiores a los indicados en los memorandos de 12 de febrero de 2003, vulnerando los criterios de proporcionalidad y razonabilidad; sin embargo, en la Resolución de Determinación N° de fojas 1899 a 1901, sustenta el reparo en mención, en el incumplimiento del principio de generalidad, esto es, que la recurrente no otorgaba el concepto de "gratificaciones extraordinarias" a la totalidad de sus trabajadores con el mismo nivel jerárquico superior, sustentándose en la tercera disposición final de la Ley N° 27356.



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que de lo expuesto, se aprecia que el mencionado reparo formulado por la Administración a través del aludido acto administrativo, sería consecuencia de las conclusiones a las que habría llegado producto de la evaluación de la documentación exhibida y/o proporcionada por la recurrente conforme con el Requerimiento N° no obstante, de la revisión de su resultado se aprecia que en este, a diferencia de lo consignado en el mencionado valor, se concluyó que los conceptos observados no cumplían con los criterio de proporcionalidad y razonabilidad, precisándose que habían sido otorgadas en exceso; de lo que se tiene que el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo<sup>10</sup>.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente en este extremo.

## ii) Jefes

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 2 del Requerimiento N° , de fojas 1589 a 1591, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación fehaciente, las gratificaciones extraordinarias otorgadas a los jefes de la empresa, indicando cómo se originaron, su respectiva determinación y acreditación de su necesidad para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, y que cumplan con, entre otros, el criterio de generalidad.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 276 y 277, señaló que los referidos incentivos constituyen gastos deducibles, por cuanto han sido otorgados a las áreas de ventas, producción y administración, en razón del cumplimiento de las metas de productividad, que a su vez responden a lineamientos establecidos por ella.

Que en el punto 2 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y en el Anexo N° 2 del citado resultado, de fojas 1565 y 1573 a 1575, la Administración indicó que la recurrente no otorgó a la totalidad de los trabajadores de puestos equivalentes, el concepto de "gratificaciones extraordinarias", por lo que su otorgamiento constituye un acto de liberalidad, y no cumplen con el criterio de generalidad, conforme lo establece la tercera disposición final de la Ley N° 27356. Agregó que verificó que otorgó gratificaciones extraordinarias por el monto de S/ 120 764,00, a dieciséis de los veintidós jefes del mismo nivel jerárquico que figura en el Libro de Planilla<sup>11</sup>, sustentando dicha entrega en el logro de metas y objetivos alcanzados conforme con el memorando que adjunta. La Administración señala que si bien el logro de metas constituye el resultado de la participación de todos los trabajadores de la empresa y si alguno de ellos ha tenido una participación descolante que lo haga merecedor de una premio o incentivo mayor al obtenido por los demás, justificado en las funciones que cumple en la empresa y su relación directa con los resultados, ello no ha sido acreditado por la recurrente. En tal sentido concluyó que las erogaciones observadas no cumplen con el criterio de generalidad y la recurrente no acreditó que tengan relación con la renta obtenida. Asimismo, a foja 1573, detalló a los trabajadores a quienes no les fue otorgada la gratificación.

Que al respecto se advierte que Administración observó las gratificaciones extraordinarias otorgadas por la recurrente en favor de los trabajadores detallados en el Anexo N° 02 al resultado del Requerimiento N° 00182511, al considerar que no cumplió con otorgar dicho beneficio a la totalidad de trabajadores que ostentaban el mismo nivel jerárquico dentro de su organización, toda vez que los trabajadores detallados en el Requerimiento N° 00182511, de foja 1573, no se beneficiaron con tal concepto pese a tener el mismo nivel jerárquico.

Que al respecto cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 7422-1-2018, ha establecido que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre

<sup>10</sup> Similar criterio se ha seguido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03571-4-2019.

<sup>11</sup> No otorgó gratificación a los jefes de sistemas, del departamento de exportaciones, del departamento de administración de ventas, del sistema de calidad, de Personal y de la División Sur.



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta.

Que dicha resolución agrega que el término con "carácter general" hace alusión a que tales desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, lleva implícito el concepto de universalidad, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deben ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de forma general beneficien a todos los trabajadores de la empresa, debiendo para ello considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

Que en ese sentido, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006, que a fin de cumplir con el criterio de generalidad, deberá verificarse que los gastos hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar.

Que a efecto de sustentar dicha observación la recurrente señaló que las bonificaciones fueron otorgadas en base al cumplimiento de metas de productividad, por lo que presentó diversa documentación como el Memorándum G-001/2003 y diversos cuadros de cálculo y su organigrama de fojas 384 a 430.

Que obra a foja 394, el organigrama de la recurrente, del cual se aprecia que como dependientes directos del gerente general se encuentra, entre otros, el jefe de control de gestión y el jefe de informática, no obstante únicamente se otorgó la referida bonificación al primero de ellos, no obstante encontrarse en el mismo nivel.

Que asimismo, en el caso de los jefes departamento de exportaciones, del jefe departamento de administración de ventas, del jefe del sistema de calidad, jefe de Personal y jefe de exportaciones, se aprecia que se encuentran inmediatamente después de los gerentes comercial y de administración y finanzas, sin embargo, no habrían recibido la gratificación extraordinaria, que sí recibieron los jefes de ventas, jefe de finanzas, contador general, jefe de compras, que se encontraban en el mismo nivel y al igual que ellos, dependían directamente de los gerentes nombrados.

Que finalmente, el jefe de la división sur, quien conforme con el referido cronograma ostenta un cargo inmediatamente inferior del jefe de ventas, al igual que los jefes del sector energía, jefe del sector contratistas, jefe del sector minería, jefe del sector industrial, entre otros, siendo su cargo de nivel similar de ellos, no recibió asimismo, la referida gratificación.

Que ahora bien obra a foja 430 el Memorándum N° G-004/2003, de 8 de enero de 2003, remitido por el Gerente General a los Gerentes de Operaciones, comercial y de Administración y Finanzas, mediante el cual les comunicó que correspondía incentivar la gestión comercial, productiva y administrativa de la empresa, otorgando una gratificación a los Jefes de Sector, al Jefe de VENTAS y a todos los Jefes de Producción y de Administración y Finanzas, una gratificación extraordinaria variable, según el logro de metas y objetivos alcanzados, siendo que los factores de medición para calcular los montos serían, facturación, rentabilidad neta, volumen de producción, reducción de scrap, gastos financieros, administrativos y nivel de inventarios, indicando que las gratificaciones extraordinarias se otorgarían de cumplirse con los niveles establecidos.

Que obran de fojas 425 a 429, los cuadros de la empresa, referidos a la renta neta, con la indicación de factor 20%, gastos administrativos factor 5%, gastos administrativos factor 2.5%, producción cables 10%, scrap de cobre 5%, ventas cables 10%, y a foja 424 obra un cuadro con el resumen de los datos del mes de octubre referido a conceptos similares a los indicados.

 21



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que obra de foja 395 a 423, los cuadros con el detalle del cálculo y la liquidación respecto de los trabajadores que obtuvieron la gratificación.

Que de la documentación detallada precedentemente, no se observa que la recurrente hubiera sustentado que los trabajadores a los cuáles se otorgó la referida gratificación, a diferencia de aquellos a los que no se otorgó aquélla, encontrándose en el mismo nivel, hubieran cumplido con los supuestos para recibir aquélla, por cuanto si bien, conforme se ha señalado precedentemente, es posible establecer diferencias, en función del cumplimiento de metas y objetivos, ello no ha sido acreditado en autos; no habiéndose sustentado las diferencias de los porcentajes de las gratificaciones otorgadas respecto de uno y otro trabajador, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de la documentación presentada por la recurrente en instancia de reclamación a que alude la resolución apelada, de fojas 2516 a 2518 cabe señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, aplicable al caso de autos, no procede admitir en el procedimiento contencioso administrativo tributario las pruebas que habiendo sido requeridas en la fiscalización no hubieran sido presentadas, por cuanto al haberse determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, correspondía que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o acreditase la cancelación del monto impugnado, lo que no ha sido alegado ni acreditado por la recurrente al adjuntar medios probatorios durante el procedimiento contencioso tributario, por lo que no corresponde que dicha documentación sea merituada, conforme lo ha señalado la Administración en la apelada.

### iii) Otros trabajadores - SCRAP

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 3 del Requerimiento N° de fojas 1580 a 1588 y 1591, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación fehaciente, las gratificaciones extraordinarias otorgadas a los Gerentes de la empresa, indicando cómo se originaron, su respectiva determinación y acreditación de la necesidad para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, y que cumplan con, entre otros, el criterio de generalidad.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de foja 277, señaló que el Scrap es la retacería producida en la producción, siendo de su interés limitar el monto de esta, por lo que estableció un incentivo en favor del personal, con excepción de los jefes y gerentes, para que se reduzcan los márgenes de pérdidas y mermas, y el carácter general está dado en su otorgamiento a los trabajadores que obtengan o alcancen las metas previstas, sin excepción.

Que en el punto 3 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1571 a 1573, la Administración indicó que la recurrente no otorgó la referida gratificación a la totalidad de los trabajadores de puestos equivalentes, por lo que considera que constituye un acto de liberalidad, detallando en el Anexo N° 3 al requerimiento, de fojas 1584 y 1588 la relación de trabajadores que recibieron la gratificación y los que no gozaron de dicho beneficio, concluyendo que no se cumplía con lo establecido en la tercera disposición final de la Ley N° 27356, reparando el importe de S/ 33 658,00.

Que a efecto de sustentar dicha observación la recurrente señaló que estas fueron otorgadas en base al cumplimiento de metas vinculadas con la reducción del scrap, esto es la retacería producida en la producción, en tal sentido dicha bonificación no era otorgada a los jefes ni gerentes, por lo que presentó diversa documentación como un comunicado al personal, cuadros denominados Valores obtenidos vs. Metas 2003 y Personal a repartir el bono correspondiente por ahorro de scrap, de fojas 44 a 52.

Que al respecto, obra a foja 52, el comunicado al personal, de 12 de noviembre de 2002, remitido por el gerente general a los trabajadores, mediante el cual les comunicó que se evaluaron diversas medidas con el objetivo de reducir los costos, en especial de los que se generaban por el desperdicio o scrap (materia prima que, por falta de cuidado, se desecha), viéndose por conveniente establecer beneficios a efecto de su reducción, entre ellos, distribuir los 2/3 de soles ahorrados en el trimestre de forma

   22 



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

proporcional al número de horas trabajadas. Se detalló asimismo que en tal distribución se considerarían todos los trabajadores por igual, exceptuando sólo los miembros de la dirección, personal de rol privado y de la planta de sulfatos para los que posteriormente se estudiaría algún beneficio.

Que obra a foja 49, el detalle de valores obtenidos vs. Meta 2003, en el que se detalla que en los meses de abril a junio, se logró metas de reducción de Scrap, verificándose en los cuadros que obran de fojas 44 a 48, el cálculo de la distribución del beneficio establecido mediante comunicado al personal, de 12 de noviembre de 2002, calculado en función a las horas programadas por cada trabajador.

Que no obstante lo expuesto, la recurrente no ha acreditado en modo alguno el motivo por el cual conforme se aprecia de fojas 1584, la referida gratificación no habría sido otorgada a la totalidad de operarios, y en el caso de la planta sulfato, solo a uno de los ayudantes, no así a los demás.

Que en ese sentido, si bien, conforme con el comunicado, los gerentes y jefes no recibirían dicha gratificación, no se ha sustentado la exclusión del otro personal aun cuando del cuadro de metas se evidencia que en los meses de abril a junio se habría logrado la meta de reducir el concepto denominado Scrap, y de conformidad con el comunicado al personal, el beneficio sería otorgado a todos los trabajadores por igual en razón de 2/3 de soles ahorrados en el trimestre, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## - Exceso de gastos en el personal de formación laboral juvenil

Que la recurrente señala que la norma que regula los contratos de formación laboral, establece que las subvenciones que se otorguen, no pueden ser inferiores a la Remuneración Mínima Vital, no obstante, no prohíbe que las empresas otorguen un monto mayor, por lo que el gerente de operaciones, informó mediante un memorandum interno dirigido a la Gerencia General, que aprobó otorgar una mayor subvención a aquellos practicantes que destacaron en su área y que contribuyeron con su desempeño al logro de los objetivos de las distintas áreas en las que se desempeñan, por lo que tales subvenciones están vinculadas con la generación de la renta gravada.

Que añade que el hecho que la subvención se haya incrementado, no significa que tal diferencia sea reparable, en todo caso se habría producido una infracción de carácter laboral que eventualmente podría originar el cobro de una multa por la autoridad de trabajo, debido a que no se regularizó el Adendum del contrato de formación laboral, pero de ninguna manera ello implica que se trate de un gasto que constituye una liberalidad, ya que obedece a una contraprestación que se genera en un contrato de prácticas pre-profesionales, que dispone el pago por cuenta de la recurrente de una subvención en favor del practicante que no puede ser inferior a la retribución mínima vital.

Que al respecto mediante del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ de fojas 1891 y 1892, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por gastos en exceso por los convenios de formación juvenil registrados en la Cuenta Contable 62901 – Otras Cargas del personal, al considerar que la recurrente no acreditó documentariamente su fehaciencia, ni la vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, por el importe de S/ 34 094,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 2 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 4 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, de fojas 1580 a 1583 y 1591, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación fehaciente original, como contratos, y/o convenios, cancelaciones, expresiones contables, las diferencias entre los Convenios de Formación Juvenil y de Prácticas Pre Profesionales presentadas ante el Ministerio de Trabajo y lo efectivamente pagado.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 275 y 276, señaló que la norma laboral no prohíbe que las empresas otorguen un monto mayor de subvención por contratos de Formación Laboral Juvenil, ni que luego de establecerse una determinada subvención, esta pueda ser

 23



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

incrementada, lo que no implica una liberalidad no susceptible de deducción a efecto de la renta neta imponible; siendo que mediante memorándum el gerente de operaciones informó al gerente general respecto de la necesidad de otorgar una mayor subvención a aquellos practicantes que destacaron en su área y con su desempeño contribuyeron al logro de los objetivos en las distintas áreas, siendo que la fehaciencia del gasto queda acreditada al haber consignado los pagos observados mensualmente en el Libro de Planillas.

Que en el punto 4 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1570 y 1571, la Administración indicó que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acredite que el exceso por las erogaciones observadas eran necesarias para producir y/o mantener la fuente generadora de renta gravada y reparó el importe de S/ 34 093,69.

Que el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 1891 y 1892, se aprecia que la Administración dio cuenta que la recurrente, con posterioridad al cierre del Requerimiento N° , presentó el memorándum Interno de 15 de octubre de 2001, en el que se autorizaba otorgar una subvención adicional a la que mensualmente percibían los jóvenes en formación laboral juvenil en función al aporte técnico y productivo que realizaban en cada área, e indicó que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente el aporte técnico y productivo al que hace alusión dicho memorándum, ni la evaluación del responsable del área en el que fueron destacados los jóvenes, por lo que consideró que no acreditó documentariamente la vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente generadora de renta, por lo que mantuvo el citado reparo, por el importe de S/ 34 093,69.

Que al respecto, a fin de acreditar el reparo efectuado por la Administración, vinculado con lo pagado por convenios de formación juvenil y de prácticas pre profesionales presentadas ante el Ministerio de Trabajo, la recurrente presentó el Memorándum Interno, de foja 43, de 13 de octubre de 2001, remitido por el gerente de operaciones al gerente general, en el que solicita la autorización para el otorgamiento de una subvención adicional a los jóvenes de formación laboral juvenil, la misma que sería otorgada mensualmente en función del aporte técnico y productivo que el joven realice en el área donde ha sido destacado, previa evaluación del responsable del área y del supervisor inmediato.

Que de autos se aprecia que la Administración no cuestiona el trabajo realizado en base a los convenios de formación juvenil y de prácticas preprofesionales presentadas ante el Ministerio de Trabajo, sino únicamente la diferencia entre el monto consignado en los convenios y el monto abonado, sin cuestionar la fehaciencia de este último.

Que al respecto cabe señalar que conforme se ha expuesto precedentemente, el denominado "principio de causalidad", prevé que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que desarrolla la empresa, siendo que en el presente caso, el gasto observado se encuentra relacionado con personas que realizan una actividad en la empresa que coadyuva a la obtención de la renta neta, cuestionándose como no causal, el importe no se encuentra sustentado en el convenio, abonado a aquéllas por la actividad realizada, sin cuestionarse además en modo alguno la realización de esta ni la realización de los pagos, habiéndose otorgado aquélla, en base al referido memorándum; sin embargo, ello no implica en modo alguno que la labor realizada por las personas sujetas a los regímenes citados no cumpla con el referido principio de causalidad, sino que únicamente supone de ser el caso, el incumplimiento en la consignación del monto pagado en el convenio suscrito.

Que en este sentido, no puede afirmarse que los pagos realizados por el concepto reparado no cumplan con el principio de causalidad, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de la documentación presentada por la recurrente en instancia de reclamación a que alude la resolución apelada, de fojas 2687 a 2690, cabe señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, aplicable al caso de autos, no procede admitir en el procedimiento

   24 



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

contencioso administrativo tributario las pruebas que habiendo sido requeridas en la fiscalización no hubieran sido presentadas, por cuanto al haberse determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, correspondía que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o acreditase la cancelación del monto impugnado, lo que no ha sido alegado ni acreditado por la recurrente al adjuntar medios probatorios durante el procedimiento contencioso tributario, por lo que no corresponde que dicha documentación sea merituada, conforme lo ha señalado la Administración en la apelada.

## - Adquisiciones de activos fijos enviados al gasto

Que sostiene que los gastos por construcciones y adquisición de activos, cuyo costo fue superior a 1/4 UIT, corresponden a desembolsos por mantenimiento, que no aumentan la vida útil de sus activos, y a reposiciones, por lo que no deben ser activados como sostiene la Administración, y adjuntó las órdenes de compra efectuadas durante el ejercicio, de los bienes materia de reparo, a fin de demostrar que el nivel de consumo de éstos exige se adquieran varios en el año, por cuanto de lo contrario, las maquinarias para las cuales muchos de estos repuestos son adquiridos, simplemente no funcionarían, y agrega que acreditó que en otros casos se trata de bienes que han sido utilizados a efecto de reposición, conforme se comprueba con la hoja de retiro o transferencia de maquinaria y equipo, y que en estas circunstancias no pueden considerarse como activos, al constituir bienes destinados a reponer un bien idéntico debidamente activado.

Que añade que a efecto de llevar a cabo sus operaciones, hace uso de maquinarias (activo fijo) que requieren, como es lógico, de reparaciones cuando sufren de algún desperfecto, habiendo llevado a cabo mantenimientos preventivos y correctivos, a través del departamento creado para tal fin, y que durante el ejercicio 2003 ha contado con más de 100 maquinarias destinadas al proceso de producción, y que el servicio de mantenimiento y reparaciones del caso, incluye el cambio de piezas (repuestos), lo cual no implica el repotenciamiento de la maquinaria (mejoras), sino el mantenimiento de las mismas, en las condiciones en que fueron adquiridas, para su uso diario.

Que al respecto mediante del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1887 a 1891, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, adquisiciones de activos fijos cargados al gasto, de activos fijos cuyos importes son superiores a 1/4 de la UIT (Unidad Impositiva Tributaria); bienes de uso que forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, y mejoras de carácter permanente, por el importe de S/ 250 392,00, consignando como base legal, el artículo 23 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 23 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de 1/4 de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe. Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que según lo previsto en el párrafo 23 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16<sup>12</sup>, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo, los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida inmovilizado material deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente; se añade que cualquier otro desembolso posterior debe ser reconocido como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.

Que el párrafo 24 de la citada NIC agrega que los desembolsos posteriores a la adquisición de los elementos componentes del inmovilizado material, sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el

<sup>12</sup> Modificada en 1998.

   25 



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

mismo. Ejemplos de mejoras que producen incrementos en los beneficios económicos futuros son las siguientes: (i) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva; (ii) puesta al día de componentes de la maquinaria para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos; y (iii) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de explotación estimados previamente.

Que asimismo el párrafo 25 señala que los desembolsos procedentes de reparaciones y mantenimiento del inmovilizado material que se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo, se reconocen normalmente como gastos del ejercicio en que se producen.

Que para la doctrina contable<sup>13</sup> los desembolsos por reparación, es decir, para poner el bien en buenas condiciones, en la medida que sean extraordinarios pueden ser reconocidos como parte del costo del bien siempre que el desembolso implique un beneficio, entendido como el aumento de la cantidad de unidades producidas con el activo o que eleve la calidad de las unidades producidas.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 147-2-2001, 3595-4-2003 y 1217-5-2002, entre otras, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09259-5-2001 y 01217-5-2002, entre otras, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible representan desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo que estos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del

<sup>13</sup> Así, para los autores Kieso y Weigandt para poder capitalizar los desembolsos posteriores es necesario que exista una de las tres siguientes condiciones de beneficios futuros: (i) que se prolongue la vida del activo; (ii) que se aumente la cantidad de unidades producidas con el activo; y (iii) que se eleve la calidad de las unidades producidas. Agregan que los desembolsos que no aumenten los beneficios de servicio, se cargan a gastos; así las reparaciones ordinarias son gastos porque mantienen en su estado actual los activos o les restauran a un estado de eficiencia normal de operación por lo que se reconocen como gasto inmediatamente.

A estos efectos definen a las reparaciones como desembolsos que mantienen a los activos en condiciones de operación, señalando que éstas pueden ser de dos tipos: (i) reparaciones ordinarias, entendidas como reposición de partes menores, lubricación y ajuste del equipo que se reconocen como gasto del período, y (ii) reparaciones mayores, en donde se beneficiarán varios ejercicios que se deben manejar como una mejora. Añaden los citados autores que lo primero que se debe tomar en cuenta es si el desembolso beneficia a más de un año o un ciclo de operación, el que sea más largo.

KIESO, Donald y WEYGANDT, Jerry. En Contabilidad Intermedia. Editorial Limusa S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores. México. 2001. Segunda Edición. Págs. 572, 573 y 575.

Asimismo, Finney y Miller señalan que las reparaciones se hacen con el propósito de volver a poner el bien en buenas condiciones, siendo curativas, siendo el método teóricamente ideal para contabilizar las reparaciones extraordinarias eliminar el costo de las partes reemplazadas de las cuentas de activos y depreciación acumulada del activo reemplazado y cargar a la cuenta del activo el costo completo de las reparaciones. FINNEY, Harry y MILLER, Herbert. Curso de Contabilidad - Intermedia. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. Barcelona. España. 1978. Segunda Edición en Español. Págs. 347 y 348.

Finalmente en opinión del profesor Hendriksen, debe hacerse un esfuerzo para capitalizar sólo aquellos costos que tengan como resultado un aumento en los servicios futuros del activo fijo, en contraposición a los desembolsos necesarios para mantener un nivel dado de servicios. Agrega que los reemplazos importantes que ocurren infrecuentemente, necesitan capitalizarse, de manera que pueda cargarse a todos los ejercicios una porción de los costos del reemplazo. HENDRIKSEN, Eldon. En Teoría de la Contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. 1974. Pág. 433.



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

período, señalándose en cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, que son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo, y por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del período en que se llevan a cabo.

Que mediante las Resoluciones N° 11792-2-2008, y 5596-3-2017, entre otras se estableció que cuando se trate de determinarse la existencia de mejoras, la carga de la prueba corresponde a la Administración.

Que de las normas legales, doctrina contable y jurisprudencia reseñada, se puede concluir que los desembolsos por reparación en los que se incurra con posterioridad al reconocimiento de un activo fijo, deben incrementar el costo del bien cuando se derive de ello, la ampliación de su vida útil o el incremento de su capacidad productiva, entre otros.

Que mediante el Punto N° 3 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 5 del Requerimiento N° [redacted] de fojas 1578, 1579 y 1591, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación fehaciente como contratos, cancelaciones y/o expresiones contables, indicando la base legal respectiva, las razones por las que no consideró como parte de los activos fijos los bienes detallados en el Anexo N° 5 al citado Requerimiento, de fojas 1578 y 1579, los mismos que fueron cargados a resultados del período, registrados en la cuenta contable 63401 – Mantenimiento y reparación.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 274 y 275, señaló que para llevar a cabo sus operaciones hace uso de maquinarias que requieren de reparaciones cuando sufren desperfectos, así como de un servicio de mantenimiento permanente, lo que implica el cambio de piezas (repuestos), lo que no implica el repotenciamiento de la maquinaria (mejoras), sino el mantenimiento de las mismas, en las condiciones que fueron adquiridas para su uso diario; por tal motivo señaló que adjuntó un cuadro en el que se explica cada uno de los gastos observados.

### Adquisiciones de Activos fijos cuyos importes son mayores a ¼ de la UIT

Que en el literal a) al punto 5 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1570, la Administración indicó que la recurrente contabilizó como gasto adquisiciones de activos fijos cuyos importes son mayores a ¼ de la UIT, y no habiendo la recurrente presentado documentación que sustente tal observación, observó las adquisiciones de los bienes descritos a foja 1570.

Que de autos se aprecia que la Administración observó los desembolsos deducidos por la recurrente como gasto, registrados en los asientos contables N° I-J022, I-L009, I-O001, W-0927, W-3465, W-4217, W-5215 y W-7809, al considerar que dichos bienes debían formar parte de su activo fijo toda vez que la inversión efectuada por cada bien superó el importe equivalente a ¼ de la UIT<sup>14</sup>.

Que a fin de sustentar la citada observación la recurrente presentó un cuadro en el que detalló los bienes observados con la indicación que constituyen repuestos de las maquinarias así como el detalle de depreciación financiera de los activos fijos, de fojas 27 a 42 y 390 a 393.

Que en efecto, mediante escrito de fojas 275 y 276, la recurrente en el curso de la fiscalización sostuvo que las adquisiciones observadas, consignadas en el documento de fojas 42, el uso y la máquina a la cual han sido destinadas las adquisiciones efectuadas.

Que respecto de la estantería de ángulo ranurado, detalla que se utilizaría en la tienda para almacenaje de rollos por deformación de la mesa industrial, "por reposición de estantes deteriorados por uso" y un equipo de aire acondicionado para uso del departamento de informática, "en reemplazo del equipo original".

<sup>14</sup> Según Decreto Supremo N° 169-2008-EF, la Unidad Impositiva Tributaria correspondiente al año 2009 ascendía a S/ 3 550,00, siendo el importe de S/ 887,50 la cuarta parte de dicho valor.

27



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que al respecto cabe señalar que en el caso de la estantería y equipo de aire acondicionado, la propia recurrente señala que reemplazan a los bienes originales, por lo que en modo alguno puede afirmarse que constituyen repuestos, sino que por el contrario, constituyen bienes de activo fijo por sí solos, por lo que el reparo analizado en tal extremo se encuentra sustentado, correspondiendo confirmar la resolución de intendencia apelada en cuanto a dichos bienes.

Que no obstante, en el caso de los demás bienes materia de reparo, la recurrente afirma y detalla los repuestos y la máquina a la cual están asignados, siendo pertinente señalar que respecto del mismo reparo y contribuyente este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 6739-3-2019, que " *la Administración no ha especificado en el valor impugnado, si los bienes adquiridos funcionaban independientemente o si formaban parte de otro activo fijo, careciendo de utilidad de manera aislada, más aun si desde la etapa de fiscalización la recurrente ha señalado que dichos gastos corresponden a gastos de mantenimiento que no aumentan la vida útil de sus activos, siendo que si bien dicho argumento ha sido consignado en el valor impugnado, la Administración no se pronunció al respecto en dicho valor.*", por lo que estando a que en el presente caso, desde la etapa de fiscalización la recurrente ha señalado que dichos gastos corresponden a gastos de mantenimiento que no aumentan la vida útil de sus activos, no puede afirmarse, conforme con la jurisprudencia anotada, emitida respecto del mismo reparo y contribuyente, que el reparo, en este extremo, se encuentre debidamente fundamentado,.

Que conforme con lo expuesto, corresponde levantar parcialmente el reparo bajo examen, y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

## Adquisiciones de bienes de uso que forma parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento

Que en el literal b) al punto 5 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1568 y 1569, la Administración reparó el gasto referido a los bienes descritos a foja 1569, sustentándose en el artículo 23 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en la consideración que formaban parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, por lo que no podían ser deducidos como gasto.

Que a fin de sustentar la citada observación la recurrente presentó un cuadro en el que indicó que los bienes observados constituyen repuestos de las maquinarias así como el detalle de depreciación financiera de los activos fijos, de fojas 27 a 42 y 390 a 393, consignando las especificaciones de cada uno de los bienes.

Que al respecto conforme se aprecia del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1887 a 1891, la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, adquisiciones de activos fijos cargados al gasto<sup>15</sup>, de bienes de uso que forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento consignando como base legal, el artículo 23 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, conforme se advierte de la apelada, la Administración, sustentándose en el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente, y en la doctrina, señala que los desembolsos subsiguientes se capitalizan siempre que aumenten la vida útil de un activo, si estos resultan sustanciales; por lo que mantiene el reparo materia de autos, al considerar que los bienes se han incorporado a otros que han superado su vida útil, por lo que los referidos bienes se han adquirido con la finalidad de alargar la vida útil de los activos a los que se incorporan bienes, y si bien, los repuestos necesarios se pueden adquirir con motivo de una avería, la recurrente no ha acreditado que se trate de gastos necesarios para mantener en iguales

<sup>15</sup> Controles digitales, variadores de velocidad y mesas transportadoras de rollos de acero inoxidable, conforme se indica en el referido Anexo N° 3.



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

condiciones de operatividad del activo fijo afectado; observación distinta a aquella que sirvió de sustento al valor impugnado.

Que de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981<sup>16</sup>, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para efectuar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263<sup>17</sup>, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados.

Que es del caso indicar que de conformidad con el artículo 127 antes citado, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, y en aplicación del artículo 150 del mismo código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo, corresponde levantarlo y declarar fundada la reclamación en dicho extremo.

### Mejoras de carácter permanente

Que en el literal c) al punto 5 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1567 y 1568, la Administración señaló que, de conformidad con el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejora de carácter permanente; en tal sentido observó las adquisiciones de los bienes descritos en tal literal, dado que corresponden a desembolsos que mejoraron la capacidad de la maquinaria y debieron capitalizarse.

Que por su parte, en las Resoluciones N° 4654-9-2019, 3490-4-2017, 5596-3-2017, 3595-4-2003 y 147-2-2001, entre otras, este Tribunal ha establecido el criterio según el cual el elemento que permite distinguir

<sup>16</sup> Vigente desde el 1 de abril de 2007.

<sup>17</sup> Vigente desde el 11 de diciembre de 2016.

29



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar su costo computable del activo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así, si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que tal como se advierte, a nivel de las mejoras, la jurisprudencia y la doctrina han establecido que los desembolsos realizados deben activarse, siempre que exista un activo y en la medida que extienda su vida útil y/o mejore su rendimiento estándar originalmente proyectado, esto último traducido en el incremento de la calidad productiva o la reducción de los costos, entre otro.

Que a fin de sustentar la citada observación la recurrente presentó un cuadro detallado de los bienes, consignando la descripción de los que denomina "repuestos", con la indicación de la máquina a la cual corresponden y en la cual serían instalados, así como el detalle de la depreciación financiera de los activos fijos, de fojas 27 a 42 y 390 a 393.

Que si bien la controversia en el presente caso se centraría en determinar si tales desembolsos corresponden ser reconocidos como activos o como gastos; no se advierte de autos que la Administración hubiese analizado la forma en que tales bienes afectaron el rendimiento estándar originalmente proyectado de los activos del recurrente, es decir, si aumentaron su vida útil o si por el contrario, aquéllos fueron utilizados con el fin de repararlos o mantenerlos, por lo que el citado reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantar el citado reparo y revocar la resolución apelación en dicho extremo<sup>18</sup>.

## - Faltante de inventario

Que la recurrente señala que los contribuyentes que lleven contabilidad de costos pueden deducir pérdidas de inventarios, en tanto lleven contabilidad de costos y que la referencia que hace el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es a efecto que la deducción de tales pérdidas esté acreditada con un informe de un profesional independiente, por lo que no puede establecerse que la pérdida de existencias prevista en el inciso f) del artículo 35 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es sólo respecto de mermas y desmedros, al ser dichos conceptos los que cuentan con un procedimiento a efecto de su acreditación, estableciéndose una limitación no impuesta por el referido artículo 35, mediante una interpretación administrativa.

Que al respecto mediante del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1884 a 1887, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por faltante de inventario, al considerar que la recurrente no acreditó las deducciones de pérdidas por faltantes de inventario determinada en la toma de inventario físico de las existencias en sus almacenes, por el importe de S/ 257 356,00, citando como base legal, entre otros, los artículos 21 y 35 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 7 del Requerimiento N° de fojas 1542, 1543 y 1549, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, fehacientemente y con la documentación respectiva, la naturaleza de los gastos registrados en los comprobantes de diario detallados en el Anexo N° 7 al citado requerimiento, correspondiente a la cuenta 69203 – Ajustes de inventario, indicando la causalidad para la generación de rentas y la forma de la determinación de los mismos, agregando que a dicho efecto, la recurrente debía presentar el sistema de contabilidad de costos y registro de inventarios permanentes, siendo que en el caso de existir mermas y/o desmedros de existencias estas debían estar debidamente acreditadas conforme lo disponen las normas tributarias.

<sup>18</sup> Similar criterio se ha seguido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03490-4-2017.

 30 91



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que en el punto 8 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1532 a 1534, la Administración indicó que la recurrente no acreditó, conforme lo estipula la norma, las deducciones por pérdidas de faltantes de inventario determinados en la toma de inventarios físicos de las existencias en sus almacenes (materia prima, scrap, productos en proceso y productos terminados). Añadió que de conformidad con los artículos 21 y 35 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta las pérdidas por faltante de inventario, para su deducción, deben acreditarse con el inventario físico y el informe técnico emitido por un profesional independiente, por lo que procedió a efectuar el reparo por el importe de S/ 257 355,78.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 273 y 274, señaló que los contribuyentes que lleven contabilidad de costos pueden deducir pérdidas de inventarios, en tanto lleven contabilidad de costos y que la referencia que hace el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es para efectos que la deducción de tales pérdidas esté acreditada además con un informe de un profesional independiente, e indicó que no puede establecerse que la pérdida de existencias prevista en el inciso f) del artículo 35 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es sólo respecto de mermas y desmedros, pues solamente estos conceptos tienen su propio procedimiento para ser acreditados, sino además se estaría estableciendo una limitación no impuesta por el referido artículo 35, a través de una interpretación administrativa.

Que en el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1884 a 1887, se aprecia que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que las pérdidas por faltantes de inventario, para su deducción, deben acreditarse con el inventario físico y el informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, lo que no fue presentado por la recurrente; por lo que procedió efectuó el reparo por faltantes de inventario por el importe de S/ 257 356,00.

Que el artículo 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, establecía que los contribuyentes, que en razón de la actividad que desarrollaban, debían practicar inventario, evaluar sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando los métodos de valuación que en el indicado artículo se mencionaban. El último párrafo disponía que el reglamento podía establecer para los contribuyentes, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que debían llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que en el inciso d) del artículo 35 del reglamento de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, señalaba que para aquellos contribuyentes que debían llevar un sistema de contabilidad de costos basados en registros de inventario permanente o los que sin estar obligados optaban por llevarlo regularmente, podían deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hubieran sido aprobados por los responsables de su ejecución y además cumplieran con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del reglamento.

Que por su parte, el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del citado Reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que al respecto este Tribunal en la Resolución N° 6077-9-2018, ha señalado que si bien en la práctica contable resulta común que algunos errores sean detectados, al efectuar una toma de inventario o como consecuencia de la elaboración de los análisis de los saldos de las cuentas, motivo por el cual se realizan los denominados "Ajustes y/o Reclasificaciones" en los libros y registros contables, en el caso de la





# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

deducción de pérdidas por faltantes de inventarios a efecto de ser sustentadas válidamente para efectos tributarios, se requiere entre otros, que el contribuyente cuente con un registro de inventario permanente, y el inventario físico y su valorización estén aprobados por los responsables de su ejecución.

Que de acuerdo con las normas expuestas, los faltantes de inventarios pueden ser sustentados válidamente para efectos tributarios en tanto el contribuyente cuente con un sistema de contabilidad de costos basado en registros de inventario permanente, aunque no esté obligado a ello, debiendo el inventario estar aprobado por los responsables de su ejecución.

Que de autos se advierte que la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los cargos a resultados registrados en la Cuenta 69206 – Ajustes de Inventarios, correspondientes a los asientos contables detallados a foja 1521 en los meses de enero, junio, julio, noviembre y diciembre de 2003, que correspondían al registro de los faltantes de inventario determinados en la toma de inventarios físicos efectuada por la recurrente de diversos productos; no obstante, aquella no presentó el inventario físico, en los términos establecidos por el inciso d) del artículo 35 del reglamento de la citada Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al acto de autos.

Que a fin de acreditar el reparo efectuado por la Administración la recurrente presentó los documentos denominados "Informe Inventario de Productos Terminados, Materia Primas y Scrap y Productos en Proceso – octubre 2003" e "Informe de Suministros, repuestos y Carretes de Madera –noviembre de 2003", de fojas 1 a 26, no obstante, no se evidencia que la recurrente hubiera presentado el inventario aprobado por los responsables de su ejecución, conforme con la norma en referencia, sino únicamente los informes citados que carecen de firma y cuyo contenido no guarda relación con los asientos por faltantes de inventarios observados por la Administración y registrados por la recurrente en sus Libros Contables Diario y Mayor que obra en los CD's de foja 1698, siendo que incluso el documento denominado "Informe Inventario de Productos Terminados, Materia Primas y Scrap y Productos en Proceso", de fojas 18 a 26, correspondería al inventario efectuado por el mes de octubre de 2003, período que no ha sido observado por la Administración.

Que en tal sentido, corresponde mantener el presente reparo y confirmar a apelada en este extremo, siendo del caso, señalar respecto de lo argumentado por la recurrente en cuanto a la presentación de la documentación sustentatoria, que la observación efectuada por la Administración estuvo referida a la pérdida por faltantes de inventario regulados en el inciso d) del artículo 35 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y no a mermas y desmedros regulados en el inciso f) del artículo 37 de la citada Ley, y que por disposición normativa, requieren que los inventarios que los determinen sean aprobados por los responsables de su ejecución, documento que no ha sido presentado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, conforme se ha señalado precedentemente, por lo que carece de sustento lo alegado en este extremo.

Que respecto de la documentación presentada por la recurrente en instancia de reclamación a que alude la resolución apelada, de fojas 2578 a 2596 y 2687 a 2689, cabe señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, aplicable al caso de autos, no procede admitir en el procedimiento contencioso administrativo tributario las pruebas que habiendo sido requeridas en la fiscalización no hubieran sido presentadas, por cuanto al haberse determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, correspondía que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado lo que no ha sido alegado ni acreditado por la recurrente al adjuntar medios probatorios durante el procedimiento contencioso tributario, por lo que no corresponde que dicha documentación sea merituada, conforme lo ha señalado la Administración en la apelada.

 32



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

## - Transferencia a retacería

Que al respecto mediante del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1881 a 1884, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por transferencia a retacería, al considerar que la recurrente cargó al costo de ventas la pérdida por la diferencia entre el valor contable y el valor de recupero producto de la generación de Scrap durante el proceso de producción que aún se encontraban en sus almacenes, por el importe de S/ 416 005,00.

Que es pertinente indicar que este Tribunal en la Resolución N° 10907-5-2008 ha señalado, que según García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, el procedimiento administrativo es la ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados heterogéneamente (por la función o por la naturaleza) por varios sujetos u órganos, operaciones y actos que, no obstante su relativa autonomía, se articulan en orden a la producción de un acto decisorio final. Aparece, pues, en el procedimiento una distinción fundamental entre decisión final o resolución y actos procedimentales, los cuales adoptan una posición instrumental respecto de aquella. Unos y otros son actos administrativos, aunque con función y régimen diversos, y los actos procedimentales o de trámite gozan, no obstante estar ordenados a la producción final de la resolución, de singularidad y de relativa autonomía (producen efectos procedimentales propios, tienen sus reglas propias de validez, incluso en ocasiones, sub procedimientos específicos para su producción, tienen causa propia, pueden ser anulados independientemente, etc.).

Que en ese sentido, conforme con la indicada resolución, el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actos administrativos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente, y que entre los actos procedimentales que se emiten en el curso de un procedimiento de fiscalización se encuentran los resultados de los requerimientos, que tienen como origen los pedidos o requerimientos mediante los cuales la Administración solicita documentación e información sobre la que verificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un deudor tributario, dejándose constancia en tales resultados de la documentación e información recibida, de las conclusiones del examen de estas y, de ser el caso, los reparos a la determinación de la obligación tributaria realizada por el administrado, debiendo dentro del marco del debido procedimiento tanto los requerimientos como sus resultados ser notificados a este, apreciándose que el requerimiento es un acto inicial o instrumental a su resultado, el que a su vez permitirá a la Administración calcular el monto de la deuda omitida.

Que de otro lado, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01398-3-2003 y 05609-2-2002, entre otras, se ha señalado que el conocimiento por parte de la recurrente de los motivos determinantes del reparo, así como de los fundamentos de este, resultan esenciales para que ejerza adecuadamente su derecho de defensa, por lo que la omisión de tales requisitos implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos y, por ende, a ofrecer y actuar las pruebas pertinentes.

Que en el presente caso, mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 8 del Requerimiento N° 00182513, de fojas 1541 y 1549, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, de forma y con la documentación respectiva, la naturaleza de **los gastos registrados en los comprobantes de diario detallados en el Anexo N° 8 al citado requerimiento, correspondiente a la cuenta 69402 – Transferencia a retacería**, indicando la causalidad para la generación de rentas y la forma de la determinación de los mismos, indicando que a dicho efecto, la recurrente debía presentar el sistema de contabilidad de costos y el registro de inventarios permanentes; así como, en el caso de existir mermas y/o desmedros de existencias, estas debían estar debidamente acreditadas.

*[Handwritten signatures and marks]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que en el punto 9 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1530 a 1532, la Administración indicó que la recurrente **cargó al costo de ventas**, mediante la cuenta 69402 – Transferencia de retacería, la pérdida por diferencia entre el valor contable y el valor de recupero producto de la generación de Scrap (residuos de materiales recuperables) durante el proceso de producción, los que son vendidos como chatarra o desperdicios; siendo que producto de la revisión de sus libros de inventarios permanentes observó que una parte de ellos se encontraba en almacén; por lo que no ha sustentado los cargos a dicha cuenta contable que aún no fueron realizados, sea mediante la venta o destrucción de los mismos; **por lo que reparó el costo de ventas ascendente a S/ 416 004,69**, y añadió que los bienes que por su condición han sido considerados defectuosos, chatarra o desperdicio (bienes con desmedros), respecto de los cuales la recurrente dispuso que se mantengan en el almacén, el gasto generado es recuperable, sin permitirse su deducción, por la disminución de valor, salvo que se disponga del bien, mediante su venta como defectuoso o su destrucción.

Que asimismo se aprecia, de los Anexos N° 8, 8.1, 8.2, 8.3, 8.4, 8.5 y 8.6, que la Administración a efecto de calcular el importe del reparo, dedujo de la **sumatoria de las cuentas contables 69401 – Costo de Venta Retacería (1 625 453,52) y 69402 – Transferencia de retacería (S/ 2 544 308,24) el costo de ventas calculado por la Administración (S/ 3 753 757,07)**, detallado en el Anexo 8.1 de foja 1519, que correspondencia a las ventas efectuadas por la recurrente, según sus facturas y guías de remisión. En tal sentido **reparó el exceso de costo de ventas de los bienes denominados “retacería”, por el importe de S/ 416 004,69.**

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 272 y 273, señaló que la retacería o desechos de sus insumos constituyen mermas debidamente acreditadas; no obstante ello, dicha retacería es aprovechada y comercializada; en ese sentido, dichos bienes, que corresponden a mermas, en un 60 % aproximadamente son deducidos como pérdidas, esto es cargados como gasto y el 40% restante es activado y forma parte del costo de ventas, en ese sentido en lugar de cargar la totalidad del valor de la retacería al gasto, parte de ella se activa en tanto no se efectúe su transferencia. Explicó que el monto de la retacería aun no comercializada no ha sido deducido como gasto, no obstante el auditor sostiene que el monto cargado a gastos, importe que está acreditado como merma, debería ser activado y tratado como costo de existencias de retacería. Esta confusión conlleva a que se repare, como si fuese costo computable, el importe por mermas válidamente deducido.

Que asimismo, en el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1881 a 1884, se aprecia que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, e indicó, como motivos determinantes del reparo, que mantuvo el citado reparo considerando que no se permiten las deducciones por disminuciones en el valor económico de los bienes, salvo que se disponga de los mismos, ya sea mediante su venta como defectuoso o su destrucción al tratarse de desmedros. En tal sentido concluyó que mientras se encuentre la recurrente en propiedad de las existencias, la pérdida no se habría realizado y por lo tanto no es deducible.

Que de lo expuesto, se aprecia que la Administración se limitó a solicitar a la recurrente, en el Requerimiento N° de foja 1549, que sustente **el gasto, registrado en la cuenta 69402 – Transferencia de retacería**, respecto de los cargos efectuados en los asientos contables detallados en el Anexo N° 8 al citado requerimiento, de foja 1541, señalando que en el caso de existir mermas y/o desmedros de existencias, estas debían estar debidamente acreditadas; sin embargo, en el Resultado del Requerimiento N° que sustenta el reparo acotado, la Administración, **reparó el exceso del costo de ventas registrado en las cuentas contables 69401 – Costo de Venta Retacería (1 625 453,52) y 69402 – Transferencia de retacería (S/ 2 544 308,24)**, esto es el exceso del costo de ventas de los productos denominados retacería ascendente a S/ 416 004,69, **señalando que verificó de los libros contables de la recurrente que aquella había cargado a tales cuentas el costo de dichos productos que aún se encontraban en sus almacenes, respecto de los cuales no acreditó su venta como defectuosos ni su destrucción.**

*[Handwritten marks and signature]*



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que de lo señalado previamente se aprecia que la Administración durante el procedimiento de fiscalización no solicitó expresamente a la recurrente que sustentara tal observación, siendo que en el **requerimiento que sustenta el reparo, aquella únicamente le solicitó que sustentara los cargos a la cuenta 69402 – Transferencia de retacería, a los que calificó como gastos**, inclusive le solicitó que de tratarse de mermas o desmedros aquellos sean sustentados; no obstante, en su resultado, **reparó el exceso del costo de ventas de los bienes calificados como retacería, incluyendo en su observación la cuenta contable 69401 – Costo de Venta Retacería (S/ 1 625 453,52)**, partiendo que de la verificación de sus libros contables observó que la recurrente dedujo el costo de ventas de bienes calificados como retacería los cuales aún se encontraban en sus almacenes, por lo que concluyó que al no haber acreditado, respecto de tales bienes, su venta ni su destrucción, no correspondía que se dedujera el costo de venta de los mismos. Esto es **en ningún extremo del procedimiento de fiscalización la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el exceso del costo de ventas de los productos denominados retacería que mantenía en sus almacenes**, ni que respecto de aquellos **acreditara su venta o destrucción**, siendo que tal observación, es la que finalmente se plasma en la resolución de determinación y en el resultado del requerimiento que sirve de sustento para tal reparo.

Que como se advierte de los considerandos precedentes, mediante requerimiento alguno emitido en el procedimiento de fiscalización, se solicitó expresamente a la recurrente que sustentara el reparo acotado, de lo que se tiene que la acotación no se encuentra debidamente sustentada, por lo que corresponde levantar el reparo materia de autos y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

## - Reversión de ingresos no sustentados

Que la recurrente indica que efectuó el pago de una multa por comiso de mercadería de su proveedor Cobrecon, habiendo asumido momentáneamente el costo de la referida sanción. Añadió que al no corresponder, la citada multa, a un gasto propio no fue registrado como tal, generándose, en cambio, una cuenta por cobrar con el citado proveedor; siendo que, posteriormente, procedió a emitir la Nota de Débito N° [redacted] mediante la cual solicitó y obtuvo el reembolso de dicho importe pagado, por lo que el referido ingreso, obtenido por la emisión de dicho comprobante de pago, tuvo que ser reversado, ya que correspondía a un operación de reembolso de gastos, suma que si bien fue percibida no constituía un ingreso y, por lo tanto, no se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta

Que al respecto mediante del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° [redacted] de fojas 1874 a 1876, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por reversión de ingresos no sustentados, al considerar que la recurrente no sustentó con la documentación respectiva la reversión a la cuenta de ingresos relacionada a la Nota de Débito N° [redacted] por el importe de S/ 23 401,00.

Que mediante el Punto N° 2 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 4 del Requerimiento N° [redacted] de fojas 1491 y 1499, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación fehaciente original, los contratos y/o convenios, expresiones contables, los cargos efectuados a la cuenta 76801-Ingresos Extraordinarios presente ejercicio local, detallados en el Anexo N° 04 al citado requerimiento.

Que en el literal b) al punto 3 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 1486, la Administración indicó que verificó que la recurrente registró, mediante el asiento contable N° D-G113, la disminución de ingresos a través del cargo a la cuenta 76801-Ingresos Extraordinarios presente ejercicio local, reversión relacionada con la Nota de Débito N° [redacted] que no fue sustentada por la recurrente, por lo que procedió el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por el importe de S/ 23 401,00.

35



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

Que la recurrente mediante escrito de fojas 270 y 271, señaló que en el año 2003 efectuó el pago de una multa por comiso de mercadería de su proveedor Cobrecon, habiendo asumido momentáneamente el costo de la referida sanción. Añadió que al no corresponder, la citada multa, a un gasto propio no fue registrado como tal, generándose, en cambio, una cuenta por cobrar con el citado proveedor; siendo que, posteriormente, procedió a emitir la Nota de Débito N° \_\_\_\_\_ mediante la cual solicitó y obtuvo el reembolso de dicho importe pagado, por lo que el referido ingreso, obtenido por la emisión de tal comprobante de pago, tuvo que ser reversado, ya que correspondía a un operación de reembolso de gastos, suma que si bien fue percibida no constituía un ingreso y por lo tanto no se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, de fojas 1874 a 1876, se aprecia que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que las Notas de Crédito y de Débito sólo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad, en tal sentido habiendo \_\_\_\_\_ prestado servicios a la recurrente, correspondía a \_\_\_\_\_, emitir la respectiva nota de crédito, disminuyendo el pago por el servicio prestado, y no una Nota de Débito que le generó un ingreso extraordinario en el periodo, el mismo que no está sujeto a reversión; más aún cuando la recepción de dicha nota de débito generara a su proveedora un gasto en el periodo, por lo que mantuvo el reparo efectuado al no haber acreditado documentariamente la reversión efectuada a los ingresos, vinculado a la Nota de Débito N° 001-002474.

Que a fin de sustentar el reparo materia de análisis, la recurrente presentó, el Memorándum N° C-2320-03, de foja 777, emitido por el Jefe de Finanzas al Contador General de la recurrente, de 29 de agosto de 2003, en el que le solicita que emita la nota cargo respectiva a la proveedora \_\_\_\_\_ con el fin de obtener el reembolso de los gastos incurridos en el comiso que fuera objeto aquella, por el transporte de alambón. Asimismo obra a foja 772 a 776, la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ emitida por la Administración, mediante la cual aplicó, a la recurrente, la sanción de comisión de los bienes descritos en el la orden de retiro de Bienes N° CM 0856-2003, de fojas 772 y 773, con la indicación que procedería a efectuar la devolución de los bienes si cumplía con pagar la multa ascendente a S/ 22 659,00.

Que de lo actuado se tiene que la Administración observó la operación registrada asiento contable N° D-G113, de foja 779, respecto del cargo a la cuenta 76801-Ingresos Extraordinarios en la que registró la reversión del ingreso vinculado a la Nota de Débito N° \_\_\_\_\_ emitida por la recurrente a la empresa \_\_\_\_\_ de foja 778, que refiere obedecía a un reembolso de gastos asumidos por la recurrente.

Que la recurrente adjunta el Memorándum N° C-2320-03, de foja 777, emitido por el Jefe de Finanzas al Contador General de la recurrente, de 29 de agosto de 2003, en el que le solicita que emita la nota de cargo respectiva a la proveedora \_\_\_\_\_ con el fin de obtener el reembolso de los gastos incurridos en el comiso que fuera objeto aquella, por el transporte de alambón, la Nota de Débito por "reembolso de gastos incurridos en comiso de alambón de cobre según Guía de Remisión N° 0008703 y Acta de Sunat N° 36522, la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ emitida por la Administración respecto de la referida Acta probatoria, y los pagos efectuados a la Administración por concepto de "recuperación de mercadería comisada por el monto de S/. 22,659 y pago por comiso e internamiento por S/, 528 00, haciéndose referencia en la nota de débito y en el memorándum a la totalidad de los referidos montos.

Que de la documentación presentada por la recurrente puede advertirse que se encuentra acreditada el monto de la reversión efectuada, por lo que procede revocar el reparo y la resolución apelada en este extremo.

Que estando a que de acuerdo con el análisis efectuado en esta instancia, respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, determinados reparos impugnados por la recurrente se han

 36 



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

mantenido y otros se han levantado, corresponde que la Administración reliquide, en atención a lo expuesto en cada caso, la deuda contenida en la Resolución de Determinación N°

## II. Resoluciones de Determinación N° a las Ventas de enero a diciembre de 2003

– Impuesto General

### a. Débito fiscal – Retiro de bienes

Que del Anexo N° 2 y 18 a las Resoluciones de Determinación N°

, de fojas 2924, 2925 y 2941 emitidas por el Impuesto General a las Ventas de julio, agosto y octubre a diciembre de 2003, se advierte que la Administración efectuó reparos al débito fiscal del citado tributo y períodos, por retiro de bienes no gravados con el Impuesto General a las Ventas, por los importe de S/ 262,00, S/ 2 020,00, S/ 273,00, S/ 1 114,00 y S/ 742,56, respectivamente, sustentándose en el resultado del requerimiento N° y, entre otros, en el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y los Anexos N° 2 al 5 del Requerimiento N° de fojas 2174 a 2186, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente original, contratos y/o convenios, indicando la base legal respectiva, que las adquisiciones detalladas en los Anexo N° 2 al 5 del Requerimiento N° 00182507, registradas en las cuentas 62091-Otras cargas de persona, 63901 – Otros servicios, 65301 – Suscripciones y cotizaciones y 65901 – otras cargas diversas de gestión, se hayan destinado a operaciones por las que debía pagar Impuesto General a las Ventas.

Que en el literal d) al punto 1 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2170 y 2171, la Administración indicó que verificó, de la documentación proporcionada por la recurrente, que entregó a su personal de PVC y esmaltados una ración de leche diaria de acuerdo al acta del Comité de Coordinación Laboral de 3 de julio de 2003 y a su concesionario de alimentos 400 galones de gas según contrato de prestación de servicios de alimentación, sin gravar dichas salidas con el Impuesto General a las Ventas, al tratarse de retiro de bienes. Añadió que de conformidad con el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 3.c) del artículo 2 de su reglamento, la entrega de la ración diaria de leche y de los galones de gas, no puede considerarse imprescindible para llevar a cabo la prestación de los servicios por parte de sus trabajadores y que no alteran de forma alguna la prestación efectiva de los servicios, por lo que procedió a efectuar el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de julio, agosto y octubre a diciembre de 2003, conforme se advierte del detalle que obra en el Anexo N° 02 al citado resultado del requerimiento, de foja 2161.

Que en el Anexo N° 18 a las Resoluciones de Determinación N°

, de fojas 2924 y 2925 emitidas por el Impuesto General a las Ventas de julio, agosto y octubre a diciembre de 2003, se indicó como motivo determinante del reparo que la recurrente efectuó retiro de bienes los cuales no fueron gravados con el Impuesto General a las Ventas, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N°

Que al respecto, obra a fojas 2129 a 2131 el acta de Comité de Coordinación Laboral, en cuyo "Punto 1,2 y 3 del Acta de 23 de mayo de 2003" se solicita una ración de leche diaria para los trabajadores de PVC, y las órdenes de pedido, facturas y guías de remisión referidas al indicado producto, de lo que puede afirmarse que cumplen con el principio de causalidad, por el tipo de labor que realizan los trabajadores beneficiados con las indicadas raciones de leche, correspondiendo levantar el reparo en este extremo.

Que en cuanto a la entrega de galones de gas, cabe señalar que la recurrente no ha sustentado ésta de modo alguno, por lo que procede confirmar el reparo en este extremo.

 37



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

## b. Crédito fiscal

### - Cuenta N° 63901 - Otros servicios

Que del Anexo N° 4 y 18 a las Resoluciones de Determinación N°

de fojas 2916 a 2918 y

2939 emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril a junio y agosto a noviembre de 2003, se advierte que la Administración efectuó reparos al crédito fiscal del citado tributo y períodos, por comprobantes de pago que no cumplen los requisitos sustanciales que señala el artículo 18 de la Ley del Impuesto a General a las Ventas, por los importe de S/ 1,91; S/ 73,07; S/ 11,63; S/ 19,20; S/ 37,55; S/ 9,48; S/ 15,86; S/ 58,09 y S/ 2,47, respectivamente, sustentándose en el resultado del requerimiento N° 00182507.

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, previa a la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, solo otorgaban derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto (inciso a), y que se destinaran a operaciones por las que se debía pagar el impuesto (inciso b).

Que conforme con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 945, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356<sup>19</sup>, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que según las normas glosadas, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta -y que por consiguiente otorgue derecho al crédito fiscal-, debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 3 del Requerimiento N° de fojas 2183, 2184 y 2186, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente original, contratos y/o convenios, indicando la base legal respectiva, que el crédito de las adquisiciones detalladas en los Anexo N° 3 del Requerimiento N° , registradas en la cuenta 63901 – Otros servicios.

### Gasto realizado en la t

Que en el literal a) al punto 2 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2170, la Administración, señaló que la recurrente no acreditó que el gasto por servicios médicos prestados por la Clínica Stella Maris, registrado en el asiento contable N° W-1018, de 1 de febrero de

<sup>19</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de octubre de 2000.

 38



# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

2003, fue necesario y tenga relación con generación de renta gravada, por lo que al no cumplir con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procedió a reparar el crédito fiscal vinculado con dicha operación, por el importe de S/ 71,79, detallado en el Anexo N° 3 al citado resultado de requerimiento que obra a foja 2160.

Que al respecto de autos la recurrente no presentó documentación alguna que permita verificar la relación de causalidad de los gastos registrados en la aludida cuenta y asiento contable, por lo que aquéllos no eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta y, por tanto, no otorgaban derecho a crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2003, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley; en ese sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

### Gastos por compra de valores

Que en el literal b) al punto 2 del Resultado del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2169 y 2170, la Administración, señaló que procede a reparar el crédito fiscal de las operaciones detalladas en el Anexo N° 3 al citado resultado de requerimiento que obra a foja 2160, dado que aquellas operaciones correspondían a compra de valores, las que no son consideradas como bienes muebles, de conformidad con lo establecido en el numeral 8 del artículo 2 del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que ni su venta ni sus beneficios están gravados con el citado tributo; en ese sentido tales adquisiciones no otorgan derecho al crédito fiscal al no estar destinadas a operaciones por las que se debía pagar tal impuesto, tal como lo establece el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a General a las Ventas.

Que al respecto cabe indicar si bien la recurrente presentó diversa documentación como las pólizas de la sociedad agente de bolsa, registros de orden y diversos voucher, que obran a fojas 2061 a 2113, de conformidad con lo establecido en el numeral 8 del artículo 2 del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no son considerados bienes muebles entre otras las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito, salvo que la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos implique la de un bien corporal, una nave o aeronave, lo que no ha sido acreditado por la recurrente, por lo que las adquisiciones vinculadas a la compra de valores, materia de observación no otorgan derecho al crédito fiscal al no estar destinadas a operaciones por las que no se debía pagar tal impuesto, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente en su recurso de apelación, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley; en ese sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

- Cuenta N° 62901 – Otras Cargas del Personal, Cuenta N° 65301 – suscripciones y cotizaciones y Cuenta N° 65901 – otras cargas diversas de gestión

Que del Anexo N° 2 y 18 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 2918 a 2921, 2909 a 2916 y 2939, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, se advierte que la Administración efectuó reparos al crédito fiscal del citado tributo y períodos, efectuó reparos al crédito fiscal del citado tributo y períodos, por comprobantes de pago que no cumplen los requisitos sustanciales que señala el artículo 18 de la Ley del Impuesto a General a las Ventas, sustentándose en el resultado del requerimiento N°

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 3 del Requerimiento N° de fojas 2183, 2184 y 2186, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente original, contratos y/o convenios, indicando la base legal respectiva, el crédito fiscal de las adquisiciones detalladas en los Anexo N° 3 del Requerimiento N° registradas en las Cuentas

   39 





# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

### III. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 2967 a 2978 y 2673 fueron giradas por la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 953, es decir, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonios, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria (numeral 1), y por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (numeral 2), respectivamente.

Que de acuerdo con lo establecido por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código<sup>20</sup>, aprobada por la Ley N° 27335, aplicable al caso bajo análisis, a las referidas infracciones les correspondía una multa ascendente al 50% del tributo omitido (para la infracción del numeral 1) o 50% del monto aumentado indebidamente (para la infracción del numeral 2).

Que toda vez que las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos impugnados establecidos en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, los cuales mantenidos y/o levantados en esta instancia, correspondiendo que la Administración reliquide los referidos valores, considerando lo expuesto precedentemente, debiendo revocar la apelada en este extremo conforme con lo expuesto.

Que la Resolución de Multa N° de foja 2673, fue girada sobre la base, entre otros, de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 contenidos en la Resolución de Determinación N° valor respecto del cual se ha dispuesto su reliquidación, por lo que procede emitir similar pronunciamiento, respecto de la sanción vinculada, correspondiendo que la Administración reliquide la precitada resolución de multa, debiendo revocarse la resolución apelada en tal extremo, debiendo procederse conforme con lo expuesto.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 25 de octubre de 2019, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° , de foja 3299.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

### RESUELVE:

1. **DECLARAR INFUNDADA** la apelación en cuanto a la prescripción invocada de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en los valores impugnados.
2. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010 en el extremo que modifica los fundamentos del reparo por adquisiciones de activos fijos enviados al gasto, vinculado a las adquisiciones de bienes de uso que forma parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, contenido en la Resolución de Determinación N° y **DECLARAR FUNDADA** la reclamación en dicho extremo.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, en el extremo de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° por suscripciones y cotizaciones, en cuanto a las cuotas extraordinarias a la Sociedad Nacional de Industrias y Club de Banca y Comercio; otras cargas diversas de gestión, en cuanto a los gastos relacionados a las reuniones del directorio vinculados a los consumos a excepción de los asientos contables de 22 de setiembre y 28 de noviembre de 2003; gratificaciones extraordinarias a gerentes;

<sup>20</sup> Aplicable a las personas y entidades que perciban rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su respectivo Comprobante de Información Registrada (fojas 1115 y 1116).

 41 9

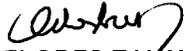


# Tribunal Fiscal

N° 00878-4-2020

exceso de gastos en el personal de formación laboral juvenil; adquisiciones de activos fijos enviados al gasto, en cuanto a las adquisiciones de activos fijos cuyos importes son mayores a  $\frac{1}{4}$  de la UIT, de los bienes observados a excepción de la estantería de ángulo ranurado y un equipo de aire acondicionado para uso del departamento de informática; y las mejoras de carácter permanente; transferencia a retacera; y reversión de ingresos no sustentados; así como en el extremo del reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por retiro de bienes, vinculado a la ración de leche diaria para los trabajadores; y en los extremos del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas vinculado con los reparos analizados para el caso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 que fueron levantados; y las multas vinculadas con tales extremos; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
SÁNCHEZ GÓMEZ  
VOCAL

  
Aguirre Dávila  
Secretario Relator (e)  
FT/VCO/mgp